

**Die ertragsteuerliche Behandlung ausländischer
Niederlassungen in Großbritannien
unter besonderer Berücksichtigung des
deutsch-englischen Doppelbesteuerungsabkommens**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

(Dr. rer. pol.)

an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Jürgen Strobel
aus Bad Ischl/Oberösterreich

1973



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548406_0006

**Die ertragsteuerliche Behandlung ausländischer
Niederlassungen in Großbritannien
unter besonderer Berücksichtigung des
deutsch-englischen Doppelbesteuerungsabkommens**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

(Dr. rer. pol.)

an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Jürgen Strobel
aus Bad Ischl/Oberösterreich

Die strafrechtliche Behandlung ausländischer
Missetaten in Großbritannien
unter besonderer Berücksichtigung des
deutsch-englischen Doppelbesteuerungsabkommens

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)
an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg



Referent: Prof. Dr. W. Schick
Korreferent: Prof. Dr. A. Heigl
6. Juni 1973

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	= anderer Auffassung
a.a.O.	= am angegebenen Ort
Abs.	= Absatz
AG	= Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Art.	= Artikel
Att.-Gen.	= Attorney-General
Aufl.	= Auflage
AWD	= Außenwirtschaftsdienst des Betriebs- Beraters (Zeitschrift)
Banz.	= Bundesanzeiger
Bd.	= Band
betr.	= betrifft
BfH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	= Bundesgesetzblatt
Bros.	= Brothers
BStBl	= Bundessteuerblatt
c.	= chapter (Gesetzesnummer)
chap.	= chapter (Abschnitt eines Gesetzes)
C.A.	= Companies Act
CAA	= Capital Allowances Act
CDFI	= Cahiers de Droit Fiscal International
Cmd.	= Command paper (1919-1956)
Cmd.	= Command paper (1957 to date)
Co.	= Company
DB	= Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
ders.M.	= derselben Meinung
Diss.	= Dissertation
d.J.	= der Jüngere
DstBpr	= Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeit- schrift)
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ (A)	= Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
ed.	= edition (Auflage)

II

EEC	= European Economic Community
EFTA	= European Free Trade Area
e.g.	= <i>exempli gratia</i> (zum Beispiel)
EstDV	= Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EstG	= Einkommensteuergesetz
et seq.	= <i>et sequens</i> (und folgende)
EWG	= Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	= EWG-Vertrag
FA	= Finance Act
FR	= Finanzrundschau (Zeitschrift)
GewO	= Gewerbeordnung
HMSO	= Her Majesty's Stationary Office
I.R.C.	= Commissioners of Inland Revenue
IWB	= Internationale Wirtschaftsbriefe
KO	= Konkursordnung
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KVStG	= Kapitalverkehrsteuergesetz
Ltd.	= Limited
Mfrs.	= Manufactures
nF	= neue Fassung
Nr.	= Nummer
OECD	= Organization for Economic Co-operation and Development
pp.p.	= page, pages
para	= paragraph (Absatz eines Gesetzparagraphen)
P.A.	= Partnership Act
PAYE	= Pay as you earn
PC	= Public company limited by shares
PrC	= Private company limited by shares
RiW	= Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
S.	= Seite
s., ss.	= section, sections (Gesetzparagraph)
Sch.	= Schedule (Durchführungsverordnung für ein Gesetz)
Sched.	= Schedule (Einkunftsart)

III

Sp.	= Spalte
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TA	= Income und Corporation Taxes Act
TC	= Report of Taxes (Entscheidungssammlung)
TMA	= Taxes Management Act
U.K.	= United Kingdom
Urt.	= Urteil
v.	= versus
verm.	= vermehrte
vgl.	= vergleiche
Vol.	= Volume (Band)
Vorbem.	= Vorbemerkung
Ziff.	= Ziffer
zit.	= zitiert
ZPO	= Zivilprozeßordnung

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

Einführung

I. Ursachen und Problematik von Auslandsniederlassungen	1
II. Überblick über die ausländischen Investitionen in Großbritannien	2
III. Britische Steuerrechtsquellen und Rechts-terminologie	4

E r s t e r T e i l

Die Niederlassungsformen

A) Begriffsklärung

I. Die geographische Unternehmensdifferenzierung	7
II. Die internationale Unternehmung	8

B) Die Rechtsformen der Niederlassungen

I. Die rechtlichen Grundformen	9
1) Die Zweigniederlassung	10
2) Die Tochtergesellschaft	11
3) Determinanten für die Wahl einer Grundform	12
II. Die englischen Unternehmensformen	14
1) Überblick	14
2) Personengesellschaften	15
a) Die "partnership"	15
b) Die "limited partnership"	17
3) Kapitalgesellschaften	18
a) Die "unlimited company"	18
b) Die "company limited by guarantee"	20
c) Die "companies limited by shares"	20
aa) Public Company	20
bb) Private Company	22
4) Zweigniederlassungen	23

	Seite
C) Die steuerlichen Niederlassungsformen	
I. Die Steuerpflicht nach britischem Recht	25
1) Grundprinzipien	25
2) Der Begriff "residence"	28
a) Die "residence" von natürlichen Personen	28
b) Die "residence" von Kapitalgesellschaften	30
c) Die "residence" von Personengesellschaften	31
II. Das Doppelbesteuerungsabkommen als System gegenseitiger Steuerverzichte	33
1) Doppelbesteuerung aufgrund doppelter "Ansässigkeit"	34
a) Doppelte Ansässigkeit von natürlichen Personen	34
b) Doppelte Ansässigkeit von Kapital- und Personengesellschaften	35
c) Die "Ansässigkeit" ausländischer Niederlassungen in Großbritannien	36
2) Besteuerungskollision zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat (Betriebsstättenbesteuerung)	37
3) Doppelbesteuerungsprobleme bei Tochtergesellschaften	38

Z w e i t e r T e i l

Die ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsstätte

A) Die Betriebsstätte im nationalen und internationalen Steuerrecht	
I. Der Betriebsstättenbegriff im englischen Steuerrecht	40
II. Die Betriebsstätte im Doppelbesteuerungsrecht	41
1) Allgemeine Definition	41
2) Typische Betriebsstättenformen	44
3) Ausnahmeregelungen	45
a) Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr	45
b) Feste Geschäftseinrichtungen, die nicht als Betriebsstätten gelten	46

	Seite
4) Erweiterung des Betriebstättenbegriffes	47
5) Beteiligungen an gesellschaftlichen Unter- nehmen	50
a) Beteiligung an Personengesellschaften	50
b) Beteiligung an Kapitalgesellschaften	51
B) Grundsätze der Betriebstättenbesteuerung	
I. Das Steuergut	52
1) "Gewerbliche Gewinne" im Sinne des Doppel- besteuerungsabkommens	52
2) Begrenzung des Steuergutes	54
a) Keine "Attraktionskraft" der Betrieb- stätte	54
b) Begünstigung der Einkaufstätigkeit	56
II. Die Methoden der Gewinnermittlung	57
1) Theoretische Gewinnermittlungsverfahren	57
a) Vorbemerkung	57
b) Die direkte Methode	58
c) Die indirekte Methode	59
2) Gewinnermittlungsverfahren im britischen Steuerrecht	59
a) Die "Normalmethode"	60
b) Die "percentage of turnover"-Methode	62
c) Besteuerung auf der Grundlage des "merchanting profit"	63
d) Sonstige Methoden	63
3) Problematik der Gewinnermittlungsverfahren	64
a) Die Problematik der "separate accounting"- Methode	64
b) Die Problematik der indirekten Gewinner- mittlungsmethoden	66
c) Die Problematik inkongruenter Gewinner- mittlung	68
C) Die Besteuerung der Betriebstätte nach britischem Recht	
I. Vorbemerkung	70
II. Überblick über das britische Ertragsteuer- system	71

	Seite
1) Ursprung und Entwicklung	71
2) Grundprinzipien	74
a) Die Abgrenzung zwischen "income" und "capital"	75
b) Die Abgrenzung zwischen "profits of trade" und "capital gains"	76
c) Die Abgrenzung zwischen "trade" und "isolated transactions"	79
III. Die Ertragsteuern der personen- und körperschaftsbezogenen Betriebstätten	82
1) Die Income Tax	82
a) Der Einkommensbegriff	82
b) Die sechs "Schedules"	83
c) Die zeitliche Begrenzung der Bemessungsgrundlage	87
d) Der Steuersatz	88
2) Die Surtax	88
3) Die Capital Gains Tax	89
a) Überblick	89
b) Persönliche Steuerpflicht	91
c) Steuerbare Wirtschaftsgüter	91
d) Steuergegenstand, Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif	92
4) Die Corporation Tax	93
a) Überblick	93
b) Die Besteuerung ansässiger und nicht ansässiger Kapitalgesellschaften	94
IV. Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens	95
1) Gewinnermittlung durch Rechnungslegung	96
a) Die Betriebserfolgsrechnung	96
b) Die steuerlichen Berichtigungen	98
2) Abzugsfähige Ausgaben	100
3) Steuerliche Abschreibungen	102
a) Einführung	102
b) Abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter	103
c) Abschreibungsarten	103
d) Abschreibungsmethoden	105

	Seite
4) Behandlung gewerblicher Verluste	106
a) Der Verlustausgleich	107
b) Der Verlustvortrag	107
c) Der Verlustrücktrag	108
5) Freibeträge	109

D r i t t e r T e i l

Die ertragsteuerliche Behandlung der Tochter- gesellschaft

A) Die Besteuerung der Gewinnerzielung nach britischem Recht	
I. Terminologie	111
II. Grundprinzipien bei der Besteuerung von Tochtergesellschaften	113
1) Besteuerung britischer Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen	113
2) Die steuerliche Behandlung von Konzernen	113
III. Die "close company"	114
1) Der Begriff "close company"	114
a) Einführung	114
b) Definition	115
2) Die steuerlichen Konsequenzen der "close company"	117
a) Erweiterter Gewinnausschüttungsbegriff	117
b) Mindestausschüttung	118
c) Darlehen an Anteilseigner	119
B) Die Besteuerung der Gewinnausschüttung	
I. Gewinnausschüttung britischer Gesellschaften an inländische Aktionäre	120
II. Gewinnausschüttung britischer Tochtergesellschaften an ausländische Mutterunternehmen	121
1) Der Begriff "Dividenden" im Doppelbesteuerungsrecht	122
2) Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen nach Doppelbesteuerungsrecht	122
a) Besteuerungsrecht des Quellenstaates	122
b) Besteuerung im Wohnsitzstaat	123

	Seite
C) Transaktionen zwischen Tochtergesellschaft und Mutterunternehmen	
I. Zwischenbetriebliche Geschäftsbeziehungen beim internationalen Konzern	125
1) Gewinnverlagerungen	125
2) Die Problematik steuerlicher Gewinnkorrekturen	127
II. Berichtigungsnormen im internationalen und nationalen Steuerrecht	130
1) Doppelbesteuerungsrecht	130
2) Britisches Recht	131
a) Gesetzliche Gewinnkorrekturbestimmungen	131
b) Durchführung in der Praxis	133
3) Das Verhältnis von Doppelbesteuerungsrecht zum nationalen Recht	134
III. Die Anerkennung zwischenbetrieblicher Transaktionen in Großbritannien	135
1) Allgemeine Grundsätze	135
2) Steuerliche Beurteilung typischer Einzelfälle	136
a) Warenlieferungen	136
b) Zinsen	136
c) Lizenzgebühren	137
d) Dienstleistungen	138
IV. Berücksichtigung ausländischer Gewinnkorrekturen	139
1) Korrespondierende Gewinnberichtigung aufgrund des Doppelbesteuerungsrechts	139
2) Verhinderung von Steuermehrbelastungen bei Qualifikationskonflikten	141
a) Nationales Recht	141
b) Doppelbesteuerungsrecht	142
Schlußwort	145
Anlagen	146
Literaturverzeichnis	160
Entscheidungsverzeichnis	168

Einführung

I. Ursachen und Problematik von Auslandsniederlassungen

Die Geschichte der internationalen Wirtschaftsbeziehungen ist stets auch die Geschichte von Auslandsniederlassungen gewesen. Es sei hier nur an die Stapelplätze, Handelskontore und Faktoreien der Fernhandelskaufleute des Mittelalters und der großen Handelskompanien erinnert oder an das weitgespannte Niederlassungsnetz der italienischen Bankhäuser im 15. Jahrhundert.

In der Gegenwart zwingt die weltweite Integration der Volkswirtschaften nicht nur Großunternehmen, sondern auch Mittel- und Kleinbetriebe, Auslandsengagements als mögliche Strategie in die unternehmerischen Überlegungen miteinzubeziehen. Diese Tendenz wird vor allem durch eine weitgehende Liberalisierung der zwischenstaatlichen Wirtschaftsbeziehungen verstärkt, die in der Gründung von Wirtschaftsblöcken (EWG, EFTA) ihren signifikantesten Ausdruck findet. Die Schaffung größerer, mehrerer Staaten umfassender Beschaffungs- und Absatzmärkte und die Freizügigkeit der Produktionsfaktoren sind günstige Voraussetzungen und - durch den verschärften Wettbewerb - zugleich Ursachen für die Errichtung von Auslandsniederlassungen.

Allerdings ist die Neigung, Handelsschranken zu errichten, angesichts des immer wieder aufkeimenden Wirtschaftsnationalismus keineswegs überall gebannt. In diesem Fall erweist sich die Gründung einer Niederlassung in einem derartigen Staat häufig als eine Möglichkeit, die Zollmauern und andere protektionistische Hemmnisse zu unterlaufen.

Der grundlegende Unterschied des Unternehmens mit Auslandsniederlassungen gegenüber dem rein inländischen Unternehmen besteht darin, daß die verschiedenen Unternehmenseinheiten in mehr oder minder unterschiedliche "Umwelten" eingebettet sind, insbesondere auf die Unternehmensteile mehrere Rechtsordnungen einwirken. Besonders schwerwiegende Konsequenzen für das internationale Unternehmen ergeben sich hieraus auf dem Gebiete

des Steuerrechts. Es müssen zwei oder mehrere nationale Steuersysteme und die Bestimmungen eventuell bestehender bilateraler Verträge beachtet werden. Bei mangelnder Ausgleichung der nationalen Steuernormen besteht die Gefahr - wenn man von Niederlassungen in Niedrigsteuerländern einmal absieht - daß das internationale Unternehmen eine größere Steuerlast tragen muß, als ein vergleichbares Unternehmen, das ausschließlich in einem Staat tätig ist.

Hinzu tritt noch die geringe Kodifizierung des internationalen Steuerrechts. Relativ große Ermessensspielräume der Steuerbehörden und der teilweise noch unzureichende Rechtsschutz des Steuerpflichtigen kennzeichnen das internationale Steuerrecht als einen jungen Zweig des Rechtes, dessen wissenschaftliche Durchdringung erst in einigen Ansätzen festzustellen ist. Vieles wird ohne wissenschaftliche Klärung einfach praktiziert. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit wirkt in erheblichem Maße einer engeren internationalen Wirtschaftsverflechtung entgegen, zumal das internationale Steuerrecht, in seiner heutigen Form, häufig eine exakte Steuerplanung unmöglich macht.

II. Überblick über die ausländischen Investitionen in Großbritannien

Großbritannien erweist sich trotz der seitweilig stagnierenden Wirtschaftsentwicklung als ein interessantes Investitionsgebiet. Für Produktionsstätten, Montage- und Veredelungsbetriebe stehen eine hochentwickelte Infrastruktur, moderne Zulieferungsindustrien und qualifizierte Arbeitskräfte zur Verfügung. Den einkaufs- und absatzorientierten Niederlassungen erschließt sich nicht nur der große britische Binnenmarkt, es können auch die immer noch engen wirtschaftlichen Bindungen Großbritanniens zu den Commonwealthländern genutzt werden. Das günstige Investitionsklima - administrative Hemmnisse sind weitgehend abgebaut ¹⁾, die Errichtung von Betrieben wird in bestimmten Gebieten des Vereinigten Königreiches großzügig subventioniert - und der Beitritt Eng-

¹⁾ Ausländische Investitionen bedürfen lediglich der Genehmigung durch das Schatzamt bzw. durch die Bank von England. Die Erlaubnis wird normalerweise erteilt, außer bei der Übernahme bestehender englischer Unternehmen, die "by their size or nature constitute a vital part of British industry" (International Monetary Fund: 20. Annual

lands zum Gemeinsamen Markt bieten dem ausländischen Investor weitere Anreize, sich in Großbritannien zu engagieren.

Eine ungefähre Vorstellung von der wirtschaftlichen Bedeutung ausländischer Niederlassungen in Großbritannien und zugleich ein Hinweis auf die praktische Relevanz dieser Arbeit vermitteln einige Zahlen über ausländische Direktinvestitionen ¹⁾ in Großbritannien. Auf dieses Zahlenmaterial muß zurückgegriffen werden, da statistische Unterlagen über Niederlassungen ausländischer Unternehmen in Großbritannien nicht vorliegen. Nach Angaben des CENTRAL OFFICE OF INFORMATION ²⁾ betrugen die ausländischen Direktinvestitionen in Großbritannien im Jahre 1962 rund 1430 Millionen Pfund und verdoppelten sich fast auf 2718 Millionen Pfund bis zum Jahre 1968. Aufgeschlüsselt nach den Herkunftsländern des Kapitals ³⁾ zeigt sich, daß 4/5 aller Direktinvestitionen aus Nordamerika stammen. Die relativ hohen schweizerischen Investitionen sind ebenfalls auf amerikanische Quellen (Holdinggesellschaften) zurückzuführen.

Im Vergleich zu den anderen westeuropäischen Staaten sind die deutschen Auslandsinvestitionen immer noch sehr gering. Bei einem Außenhandelsvolumen von ca. 100 Mrd. DM (1968) und Inlandsinvestitionen von ca. 121 Mrd. DM, hat sich die deutsche Wirtschaft mit kaum mehr als 14 Mrd. DM an ausländischen Unternehmen beteiligt ⁴⁾. Davon entfielen auf Großbritannien 340 Mio. DM ⁵⁾. Dagegen hat die britische Wirtschaft in der Bundesrepublik im gleichen Zeitraum 1632,5 Mio. DM investiert, also beinahe fünf Mal so viel.

Fortsetzung der Quellenangaben:

- 1) Report on Exchange Restrictions, Washington 1969, p. 489).
- 2) Der Begriff "Direktinvestitionen" wird für Investitionen verwendet, "made to create or expand some kind of permanent interest in an enterprise; it implies a degree of control over its management." (International Monetary Fund: Balance of Payments Manual, 3. ed., Washington 1961, p. 118).
- 3) Britain's International Investment Position, London 1970.
- 4) Siehe Anlage 1.
- 5) Vgl. AMERONGEN, Wolff von: Sollen deutsche Firmen mehr im Ausland investieren?, in: Der Volkswirt 1969, Nr. 11, S. 27. Die amerikanischen Direktinvestitionen im Ausland betrugen 400 Mrd. DM, die englischen 90 Mrd. DM.
- 6) Runderlaß Außenwirtschaft Nr. 38/70, BAnz.Nr. 208 v. 6. Nov. 1970.
- 6) Runderlaß Außenwirtschaft Nr. 39/70, BAnz.Nr. 208 v. 6. Nov. 1970

Die Zurückhaltung der deutschen Wirtschaft bei Auslandsinvestitionen hängt sicher mit der wenig ermutigenden Geschichte des deutschen Auslandskapitals nach den beiden Weltkriegen zusammen. Aber aufgrund der Bedeutung des Außenhandels für die Bundesrepublik und mit Rücksicht auf den engen deutschen Arbeitsmarkt, werden zukünftig die deutschen Direktinvestitionen im Ausland allgemein und nach der Erweiterung der EWG speziell in Großbritannien stärker wachsen ¹⁾.

III. Britische Steuerrechtsquellen und Rechtsterminologie

Obwohl das britische Steuerrecht durch mehrere Reformen innerhalb der letzten zwei Jahrzehnte den kontinental-europäischen Steuersystemen angenähert wurde, weist es trotzdem noch erhebliche Unterschiede und Eigenheiten auf. Denn das britische Recht hat, was seine Quellen und seine Struktur betrifft, viele archaische Züge behalten, " da im Gegensatz zum europäischen Kontinent der Einfluß der Universitäten und der Rechtslehre geringer war und das Recht niemals durch Kodifizierung und Gesetzgebungstechnik in einen einheitlichen Guß gebracht wurde" ²⁾.

Im Gegensatz zu den meisten Bereichen des britischen Rechts, die dem "Common Law" entspringen, beruhen die Steuern in Großbritannien auf Gesetzen (statute law). Grundlage für die Einführung, Aufhebung oder Änderung der Besteuerung sind die jährlich vom Parlament verabschiedeten Finance Acts. In un-

-
- 1) Ein Beispiel aus jüngster Zeit ist die Übernahme der zweitgrößten Farb- und Lackfabrik, der Berger, Jensen & Nicholsons Ltd., durch die Farbwerke Hoechst AG!
 - 2) DAVID, René - GRAEMANN, Günther: Einführung in die großen Rechtssysteme der Gegenwart, München-Berlin 1966, S. 380.

regelmäßigen Abständen (bisher in den Jahren 1918, 1952 und zuletzt 1970) werden die unübersichtlich gewordenen Vorschriften der Finance Acts zusammengefaßt und neu geordnet. Bei diesen sog. "consolidations" werden allerdings weder redaktionelle Verbesserungen, noch materielle Änderungen vorgenommen, denn "at no time has there been any codification of the law" ¹⁾.

Die fehlende Kodifizierung kann gelegentlich zu bemerkenswerten Interpretationsproblemen führen. Nach N.D. ASHLEY ²⁾ ist es in den letzten 30 Jahren mindestens viermal vorgekommen, daß der Kernpunkt in einem Urteil eines Berufungsgerichtes die Frage war, welche Bedeutung ein Durchschnittsmensch im Jahre 1800 einem noch im gegenwärtigen Gesetz verwendeten Wort beigemessen hätte.

Von geringer Bedeutung sind die von der obersten Steuerbehörde, den "Commissioners of Inland Revenue" - kurz das "Board" genannt - in einigen speziellen Fällen erlassenen Rechtsverordnungen (statutory instruments).

Wie schon erwähnt, gibt es im britischen Steuerrecht kein Common Law. Aber die meisten Gesetzesnormen wurden durch die Rechtsprechung ausgelegt und interpretiert, "so that there are few problems, other than ones arising out of comparatively recent legislation, which can be answered in the light of statute law without reference to one or more cases" ³⁾.

Streng genommen gelten die britischen Steuergesetze und die von der britischen Regierung abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen für das Gebiet des "United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland" (U.K.), also für England, Wales, Schottland und Nordirland (Ulster). Die Isle of Man und die Channel Islands sind Steuerausland. Dem deutschen Sprachgebrauch folgend, werden im Rahmen dieser Arbeit die Bezeichnungen

¹⁾ BRUDNO, Walter W. - BOWER, Frank: Taxation in the United Kingdom, World Tax Series, Boston-Toronto 1957 (with 1958 supplement), p. 35.

Zur Zeit bestehen drei "consolidated Acts": Das materielle Steuerrecht ist im "Income and Corporation Taxes Act 1970" (TA 1970) zusammengefaßt. Angelegenheiten, die die Finanzbehörden betreffen, regelt der "Taxes Management Act 1970" (TMA 1970). Bei steuerlichen Abschreibungen ist der "Capital Allowances Act 1968" zu beachten.

²⁾ Steuererklärungen und Steuerveranlagung in Großbritannien,

"englisch" und "britisch" bzw. "England", "Großbritannien" und "Vereinigtes Königreich" weitgehend synonym gebraucht.

Für jede Arbeit, die ein ausländisches Rechtsgebiet darstellen versucht, stellt sich das Problem, ob und wie die fremdsprachlichen Rechtsbegriffe adäquat in die eigene Sprache zu übertragen sind. Der unterschiedliche Aufbau des deutschen und des britischen Steuerrechts verbietet meistens eine Übersetzung, da sich an die deutschen Rechtsbegriffe ganz bestimmte Vorstellungen knüpfen, die auf englische Verhältnisse angewendet, zu Mißverständnissen führen müssen. Aus diesem Grunde wird in dieser Arbeit überwiegend die englische Terminologie gebraucht. Etwaige Übersetzungen sind richtig nur unter Berücksichtigung der steuerlichen Strukturunterschiede zu verstehen.

Fortsetzung der Quellenangaben:

2) in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1963), S. 64.

3) WHITEMAN, Peter G. - WHEATCROFT, G.S.A.: Income Tax and Surtax, London-Edinburgh 1971, p. 25.

Zur Zitierweise britischer Gerichtsentscheidungen: Eine Entscheidung lautet beispielsweise Grainger & Son v. Gough (1896) 3 TC 422. Hierbei gibt der erste Name den Kläger, der zweite den Beklagten (hier den "inspector of taxes") an; "v." ist als "and" oder "against" zu lesen. Die Entscheidung stammt aus dem Jahre 1896 und ist im dritten Band der Entscheidungssammlung "Report of Tax Cases" auf Seite 422 zu finden.

Erster Teil

Die Niederlassungsformen

A) Begriffsklärung

I. Die geographische Unternehmensdifferenzierung

Die Wirtschaftseinheit "Unternehmung" muß nicht notwendigerweise ein monolithisches Gebilde darstellen. Sie kann unter den verschiedensten Gesichtspunkten strukturiert, d.h. in Untereinheiten gegliedert sein.

Steht die Organisation der Entscheidungs- und Verantwortungsbereiche im Vordergrund der Betrachtung, werden die Untereinheiten z.B. "Abteilung", "Division" oder "Profit Center" genannt. Bei der Gliederung der Unternehmensaufgabe nach Sachfunktionen sind typische Bezeichnungen "Einkauf", "Vertrieb", "Produktion" etc. Die Differenzierung eines Unternehmens nach Rechtsformen findet ihren Ausdruck in Begriffen, wie "Trust" oder "Konzern". Die Untereinheiten können dabei nach ihrer rechtlichen Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit in "Tochtergesellschaften" und "Zweigniederlassungen" ¹⁾ unterschieden werden.

Von "Niederlassungen" wird gesprochen, wenn das Unternehmen geographisch differenziert ist, d.h. wenn der Geschäftsbetrieb an verschiedenen Standorten ausgeübt wird. Daraus folgt, daß mit dem Begriff "Niederlassung" nicht von vornherein eine bestimmte Organisationsstruktur oder Rechtsform verbunden ist ²⁾.

- 1) Der Begriff "Zweigniederlassung" kann extensiv oder restriktiv ausgelegt werden (vgl. SCHLOSSER, Günther: Die gesellschaftlichen Niederlassungen innerhalb der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft als Problem des internen und des internationalen Privatrechts, Diss., Mainz 1965, S. 85 ff). In der engen Auslegung muß die Zweigniederlassung sachlich die gleichen Geschäfte durchführen wie die Hauptniederlassung (so § 13 HGB). In dieser Arbeit wird unter einer Zweigniederlassung jede räumlich verselbständigte Untereinheit eines Unternehmens verstanden, die keine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist.
- 2) Im Schrifttum wird verschiedenlich "Zweigniederlassung" und "Niederlassung" gleichgesetzt. Vgl. BARTHOLDY, Karl - SEIDLER, Gerhard - WILHELM, Herbert: Zweigbetriebe, Niederlassungen und Beteiligungen im Ausland, München 1963, S. 296; ROER, Hans: Besteuerung der Auslandsbeziehungen, Herne-Berlin 1965, 2. verm. Aufl., S. 25.

Die verschiedenen Kriterien, nach denen ein Unternehmen differenziert werden kann, stehen zweifellos in einem engen Zusammenhang. So ist beispielsweise die Zweigniederlassung nur als separate Untereinheit denkbar. Aber ein räumlich dezentralisiertes Unternehmen muß nicht auch dezentral geleitet werden und eine vom Unternehmen räumlich getrennte Verkaufsabteilung kann sowohl als Zweigniederlassung, als auch in Form einer Vertriebs(tochter)gesellschaft betrieben werden. Mit "Niederlassung" (im Englischen etwa "established place of business") ist in erster Linie die örtliche Bezogenheit einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit angesprochen ¹⁾. Ferner verbindet sich mit dem Begriff die Vorstellung einer gewissen Dauerhaftigkeit. Eine nur vorübergehende Ausübung eines Gewerbebetriebes an einem Ort, z.B. ein Messestand, konstituiert nach allgemeinem Sprachgebrauch keine Niederlassung. Schließlich impliziert die Niederlassung als Untereinheit eines Unternehmens die Abhängigkeit der Niederlassung von den Entscheidungen des Gesamtunternehmens.

II. Die internationale Unternehmung

Beschränkt sich die geographische Differenzierung eines Unternehmens nicht auf das Gebiet eines Staates, sondern werden in zwei oder mehr Staaten Niederlassungen unterhalten, liegt ein internationales Unternehmen vor ²⁾.

-
- 1) In diesem Sinne wird "Niederlassung" auch in der deutschen Rechtsterminologie verwendet, vgl. §§ 269 Abs. 2, 270 Abs. 2 und 3, 772 Abs. 1 Ziff. 2 BGB, § 71 Abs. 1 KO, § 21 Abs. 1 ZPO, § 42 Abs. 2 GewO (enthält eine Legaldefinition, die auf einen zum dauernden Gebrauch eingerichteten, ständig oder in regelmäßiger Wiederkehr benutzten Raum für den Betrieb eines Gewerbes abstellt), § 2 Abs. 1 Ziff. 6 KVStG.
 - 2) Im betriebswirtschaftlichen Schriftum wird häufig zwischen multinationalen, internationalen und transnationalen Unternehmen differenziert und dabei höhere Anforderungen an den Begriff "internationales Unternehmen" gestellt. Vgl. dazu SIEBER, E.H.: Die internationale Unternehmung, in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung, Festschrift für W. Hasenack, Berlin 1966, S. 51 - 68.

Zwischen den Niederlassungen einer internationalen Unternehmung können Über-, Unterordnungs- oder Gleichordnungsbeziehungen bestehen. Gleichgeordnete Niederlassungen werden z.B. durch Schwestergesellschaften und Unternehmen mit Doppelsitz repräsentiert. Das Unterordnungsverhältnis ist für Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen typisch. Einen Grenzfall stellen die sog. Gemeinschaftsunternehmen (joint ventures) dar, die im Verhältnis zu den "Müttern" eine untergeordnete Einheit bilden, die "Mütter" ihrerseits stehen sich als gleichgeordnete Partner gegenüber. Vorliegende Arbeit befaßt sich vorwiegend mit den untergeordneten Niederlassungen ¹⁾. Dieser Sachverhalt wird durch die Verwendung der Begriffspaare:

Niederlassung - Zentraleinheit
Zweigniederlassung - Hauptniederlassung
Tochtergesellschaft - Mutterunternehmen (-gesellschaft)

ausgedrückt.

Durch diese Einschränkung erhält zugleich das Adjektiv "ausländisch" eine klare Bedeutung. Denn auf die Unternehmenseinheiten eines internationalen Unternehmens angewendet, sind die Bezeichnungen "inländisch, ausländisch" nur dann sinnvoll, wenn ein bestimmter Bezugspunkt festgelegt wird. In dem hier untersuchten Sachverhalt ist eine in Großbritannien betriebene Niederlassung - ungeachtet ihrer Rechtsform - "ausländisch", wenn die Zentraleinheit sich nicht in Großbritannien befindet. Das Untersuchungsfeld wird nur dann auch auf gleichgeordnete Niederlassungen ausgedehnt, wenn das Steuerrecht nicht zwischen den beiden Formen differenziert (z.B. bei "verbundenen Unternehmen").

B) Die Rechtsformen der Niederlassungen

I. Die rechtlichen Grundformen

Die zahlreichen Rechtsformen, die für eine Auslandsnieder-

¹⁾ Bei SCHLOSSER, Günther (a.a.O., S. 84) "sekundäre" Niederlassungen genannt.

lassung gewählt werden können, lassen sich auf zwei Grundformen zurückführen. Ein Unternehmen kann seine ausländische Niederlassung entweder in Form einer rechtlich unselbständigen Zweigniederlassung oder als Gesellschaft nach dem Recht des Niederlassungsstaates betreiben.

1) Die Zweigniederlassung

Bei der Zweigniederlassung handelt es sich um "a part of an enterprise operating in a separate location" ¹⁾. Die Aufgaben, die dieser Unternehmensteil zu erfüllen hat, können in Umfang und Art sehr unterschiedlich gestaltet sein. Sie reichen von der Ausführung bloßer Hilfgeschäfte (Informations-, Werbungs-, Beratungsbüros, Reparaturwerkstätten) und einzelner oder mehrerer Sachfunktionen (Einkaufsbüro, Produktionsstätten, Verkaufsfilialen etc.) bis zur Teilnahme am Wirtschaftsgeschehen des Niederlassungsstaates mit vollständigen Wirtschaftseinheiten (z.B. Bankfilialen). Das gemeinsame Kennzeichen dieser Erscheinungsformen ist ihre rechtliche Unselbständigkeit, ihre Abspaltung von der Stammfirma, wie es in den Bezeichnungen "Zweig"-niederlassung, "Zweig"-büro, "Zweig"-stelle etc. anschaulich zum Ausdruck kommt. Ähnliches gilt für das englische "branch".

Als lediglich räumlich getrennter Teil einer Unternehmung, kann die Zweigniederlassung niemals eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Sie verbleibt vielmehr im Rechtsbereich der Hauptniederlassung und besteht nur solange, wie auch die Hauptniederlassung existiert.

Der Einfluß der Hauptniederlassung auf ihren Zweigbetrieb ist uneingeschränkt, auch wenn die betriebliche Verwaltung weitgehend dezentralisiert ist und die Zweigniederlassung über eine gewisse organisatorische Selbständigkeit verfügt. Gerade bei der internationalen Unternehmung bewirkt die notwendige Anpassung an lokale Verhältnisse eine vergleichsweise stärkere Verselbständigung der Unternehmensteile. Die Zweig-

1) International Monetary Fund: Balance of Payments Manual, Washington 1961, p. 119.

niederlassung kann selbst Bücher führen und nur über ein Verrechnungskonto mit dem Hauptbetrieb verbunden sein. Diese internen Regelungen ändern aber nichts an der wirtschaftlichen und rechtlichen Abhängigkeit der Niederlassung von der Zentraleinheit. Die Buchführung der unselbständigen Niederlassung und ihre Bilanzen sind Bestandteil der Buchführung und Bilanzen des Gesamtunternehmens ¹⁾.

Da die Zweigniederlassung keine Rechtsperson ist, kann sie weder ein eigenes Betriebsvermögen besitzen, noch mit der Hauptniederlassung Verträge schließen.

2) Die Tochtergesellschaft

Ein Unternehmen (Einzelfirma, Personen- oder Kapitalgesellschaft) kann seine internationale Geschäftstätigkeit auch so organisieren, daß es im Ausland eine Gesellschaft nach dem Recht des Niederlassungsstaates gründet oder sich an einer bereits bestehenden Gesellschaft beteiligt.

Die Einflußnahme des Unternehmens auf seine ausländische "Tochter" beruht primär auf der kapitalmäßigen Verflechtung. Die sicherste Beherrschung gewährt die 100%ige Beteiligung (wholly owned enterprise). Aber auch bei einer geringeren Beteiligung (partly owned enterprise) kann ein Über-Unterordnungsverhältnis vorliegen. Dies gilt natürlich für Majoritätsbeteiligungen, unter Umständen aber auch für Minderheitsbeteiligungen, wenn nämlich durch eine breite Streuung der Kapitalanteile einem Minderheitsaktionär mehr als nur eine zufällige Einflußnahme auf die wesentlichen Entscheidungen der Gesellschaft ermöglicht wird. Zudem kann die kapitalmäßige Verflechtung durch vertragliche ²⁾ und/oder personelle Bindungen und Verflechtungen ergänzt werden.

1) Vgl. SCHRÖDER, S.: Betriebsstätten im Ausland, in: DB 1964, S. 1567.

2) In Frage kommen Betriebsüberlassungs- und Betriebsverpachtungsverträge.

Die Hauptform der selbständigen Niederlassung ist in der Praxis die Tochterkapitalgesellschaft (engl. "subsidiary"). Sie untersteht nach innen der Herrschaft einer übergeordneten Unternehmung, tritt aber nach außen als rechtlich selbständiges Unternehmen auf. Sie ist dementsprechend mit allen rechtlichen Eigenschaften ausgestattet, die aus ihrer Rechtspersönlichkeit folgen. Sie weist eine bestimmte gesellschaftsrechtliche Organisation auf und besitzt notwendigerweise ein eigenes Gesellschaftsvermögen. Im Gegensatz zur Zweigniederlassung kann die Tochterkapitalgesellschaft mit der Muttergesellschaft Rechtsgeschäfte abschließen und sie besteht auch nach der Liquidation der "Mutter" weiter.

Nicht so eindeutig lassen sich Tochterpersonengesellschaften charakterisieren. Hat eine Personengesellschaft nach dem Recht des Niederlassungsstaates eine eigene Rechtspersönlichkeit ¹⁾, dann gelten die Ausführungen über die Tochterkapitalgesellschaft entsprechend. Wird die Personengesellschaft dagegen nicht als juristische Person behandelt, muß im Einzelfall geprüft werden, ob die Gesellschaft rechtsfähig ist oder ob die Gesellschafter die Träger von Rechten und Pflichten sind. Denn häufig ist die Personengesellschaft im Hinblick auf die reibungslose Erfüllung ihrer Aufgaben im Rechtsverkehr stark der Kapitalgesellschaft angenähert. Daher wird bei der Personengesellschaft häufig von einer "quasi-juristischen" Person gesprochen, bzw. ihr wird eine "Teilrechtsfähigkeit" zuerkannt.

3) Determinanten für die Wahl einer Grundform

Ob eine Unternehmung sich für die rechtlich selbständige oder unselbständige Form der Auslandsniederlassung entscheidet, hängt von zahlreichen Kriterien ab. Unter der Voraussetzung, daß sich die beiden Niederlassungsformen tatsächlich als

1) So z.B. die Personengesellschaften des romanischen Rechtskreises oder die schottische "partnership". Zur Qualifizierung dieser Personengesellschaften im deutschen Recht vgl. HINTZEN, Lothar: Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach dem deutschen Steuerrecht, in: DStR 1971, S. 327 ff.

echte Alternative anbieten - und nicht die Entscheidung durch Diskriminierung einer Form bereits vorbestimmt ist ¹⁾ - sollte die Wahl der Rechtsform in erster Linie von der betrieblichen Zielsetzung und Aufgabenstellung bestimmt werden. Art und Umfang der Auslandsbetätigung, sowie Größe und Rechtsform der Zentraleinheit werden in der Regel die wichtigsten Entscheidungskriterien sein. Je geringer die Auslandsstätigkeit ist, desto eher wird die mit weniger Formalitäten und Gründungskosten belastete Zweigniederlassung gewählt werden. Umgekehrt wird die Tochtergesellschaft vorteilhafter sein, wenn mehrere betriebliche Funktionen ins Ausland verlagert werden, nicht zuletzt wegen der besseren Abgrenzungsmöglichkeiten, besonders im Bereich des Rechnungswesens ²⁾.

Als beachtlicher Vorteil der Tochtergesellschaft gegenüber einer unselbstständigen Niederlassung wird stets die "Risikoabschottung" genannt ³⁾. Während für die Zweigniederlassung eine unmittelbare und unbeschränkte Haftung durch die Hauptniederlassung besteht, können Verluste der Tochtergesellschaft die Muttergesellschaft nur in Höhe des Beteiligungskapitals treffen. Der Vorteil der Haftungsbeschränkung verliert aber dort seine Bedeutung, wo es gerade auf das Haftungskapital ankommt. So findet sich die Filiale als Auslandsvertretung besonders häufig bei Banken und Versicherungen.

Im Hinblick auf die Finanzierung der Niederlassung wird in der Regel die Tochtergesellschaft die besseren Möglichkeiten bieten, da ihr der Geld- und Kapitalmarkt des Niederlassungsstaates leichter zugänglich ist als einer Zweigniederlassung. Diesem Vorteil stehen andererseits höhere laufende Kosten und weitreichende Publizitätspflichten der Tochtergesellschaft gegenüber.

1) Etwa durch Festlegung einer maximalen Beteiligungsquote für Ausländer.

2) Vgl. dazu RÄDLER, Albert - RAUPACH, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München-Berlin 1966, S. 5.

3) Vgl. KORMANN, Hermut; Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969, S. 119.

Mitunter wird die Wahl der Rechtsform auch durch psychologische Momente beeinflusst. Nicht selten hat man die Erfahrung machen müssen, daß "ausländische" Firmen beim Verbraucher ein ungünstiges Image genießen oder bei der Vergabe von Staatsaufträgen benachteiligt werden. Einer Tochtergesellschaft ist es aber möglich als nationales, "einheimisches" Unternehmen aufzutreten, wenn ihre ausländischen Kapitaleigner im Hintergrund bleiben.

Einen hervorragenden Rang nimmt sicherlich die Frage der Besteuerung bei der Wahl der Rechtsform ein ¹⁾. Allerdings ist dabei zu bedenken, daß der Vorteil, den man mit einer bestimmten Rechtsform zu realisieren glaubte, durch Änderungen der nationalen und internationalen Steuerrechtsnormen, aufgehoben werden kann und daß gerade bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen sich die Risiken der betrieblichen Steuerpolitik kumulieren. ²⁾ Ein Wechsel der Niederlassungsform ist dann meistens nicht ohne Schwierigkeiten durchzuführen.

II. Die englischen Unternehmensformen

1) Überblick

Das englische Recht ist durch eine große Vielfalt von Unternehmensformen gekennzeichnet ³⁾. Allerdings eignen sich für den normalen Gewerbebetrieb und insbesondere für die Niederlassungen eines ausländischen Unternehmens nur einige dieser Formen ⁴⁾.

Grundsätzlich besteht die Wahl zwischen Rechtsformen mit Haftungsbeschränkung und voller Publizitätspflicht und solchen Rechtsformen, bei denen die Haftung uneingeschränkt ist, dafür aber keine Jahresabschlüsse veröffentlicht werden müssen. Denn seit der Abschaffung der "exempt private company" durch

1) Vgl. dazu HAAS, Gerhard: Betriebstätte oder Tochter-Kapitalgesellschaft als ausländischer Stützpunkt, in FR 1968, S. 89 f.

2) Vgl. KORMANN, Hermut: a.a.O., S. 41.

3) Siehe Anlage 2.

4) Vgl. auch GRAUPNER, R.: Ausländische Niederlassungen in England, in: AWD 1960, S. 147 ff.

den Companies Act 1967, ist auch der kleinste Gewerbebetrieb, wenn er seine Haftung beschränken will, verpflichtet, die weitreichenden Publizitätsvorschriften des Companies Act zu befolgen.

Ein dem deutschen Handelsregister vergleichbares Register kennt das englische Recht nicht. Gesellschaften (Corporations) werden bei einer Zentralbehörde, dem "registrar of companies"¹⁾ registriert. Einzelfirmen und Personengesellschaften müssen nur dann ins "registrar of business names" eingetragen werden, wenn die gewerbliche Tätigkeit nicht unter den wahren Familiennamen der Geschäftseigentümer betrieben wird²⁾.

2) Personengesellschaften

a) Die "partnership"

Die "partnership", auch "general", "ordinary" oder "private partnership" genannt, ist die einfachste Gesellschaftsform des englischen Rechts. In ihrer Funktion entspricht sie etwa der deutschen BGB-Gesellschaft und der Offenen Handelsgesellschaft³⁾.

Die gesetzlichen Regelungen der Partnership finden sich weitgehend im Partnership Act 1890⁴⁾. Andere Rechtsquellen, insbesondere das Common Law, gelten nur soweit sie nicht im Widerspruch zum Partnership Act stehen⁵⁾.

1) In England und Wales: Bush House, Strand, London; in Schottland: Exchequer Chambers, Parliament Square, Edinburgh.

2) Dem "registrar" müssen dann folgende Angaben gemacht werden: Firmenname, Art der Tätigkeit, Hauptsitz des Unternehmens, Familien- und Vorname(n), Nationalität, gewöhnlicher Aufenthalt, etwaige andere geschäftliche Betätigungen, Datum der Geschäftseröffnung.

3) Im Gegensatz zur OHG ist die Partnership nicht auf Handelsgeschäfte beschränkt, sondern sie kann jede mit Gewinnabsicht betriebenen Tätigkeit ausüben.

4) Partnership Act 1890, 53 & 54 Vict., c.39; abgekürzt P.A. 1890. Zur Zitierweise: Der Partnership Act ist das 39. Gesetz, verabschiedet im 53./54. Regierungsjahr der Königin Victoria.

5) S. 46 P.A. 1890: "The rules of equity and of common law applicable to partnership shall continue in force except so far as they are inconsistent with the express provisions of this Act".

Nach s. 1 (1) P.A. 1890 ist eine Partnership "the relation which subsists between persons carrying on a business in common with a view of profit". Diese Legaldefinition wird allerdings zweifach eingeschränkt. Nicht gestattet sind Partnerships mit mehr als zwanzig (bei Bankgeschäften zehn) Personen ¹⁾. Ebenfalls keine Partnership kann vorliegen, wenn das Gesellschaftsverhältnis auf einem anderen Gesetz (z.B. Companies Act 1948) oder auf einem besonderen Patent (Letters Patent) oder auf königlichem Brief (Royal Charter) beruht ²⁾.

Gesellschafter einer Partnership können natürliche und juristische Personen sein. Jeder Gesellschafter ist an der Geschäftsführung beteiligt (s. 24 (5) P.A. 1890) und im Außenverhältnis grundsätzlich im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vertretungsberechtigt (s. 5 P.A. 1890) ³⁾. Die Gesamtheit der Gesellschafter wird auch "firm" genannt. Dieser Ausdruck ist nicht mit der deutschen "Firma" identisch, sondern ein Synonym für "partnership". Ein Firmenname ("firm name") kann, muß aber nicht gewählt werden ⁴⁾.

Die Partnership nach englischem Recht hat keine eigene Rechtspersönlichkeit ⁵⁾, obwohl sie einen eigenen Firmennamen führen kann, selbst prozeßfähig ist ⁶⁾ und das Vermögen der "firm" weitgehend verselbständigt ist ⁷⁾. Dagegen ist eine

1) S. 434 (1) bzw. s. 429 Companies Act 1948.

2) S. 1 (2) P.A. 1890.

3) Ausführliche Darstellung bei KLEIN, Peter: Die Vertretungsmacht von Gesellschaftern englischer Personengesellschafter in: AWD 1971, S. 503-510.

4) S. 4 (1) P.A. 1890. Der Name kann die Bezeichnung "Company" enthalten, aber nicht den Zusatz "limited".

5) Vgl. dazu LINDLEY on Partnership: A Treatise on the Law of Partnership, 11. ed., London 1950, pp. 153-155.

6) Aufgrund Order 48 A der Rules of Supreme Court (abgedruckt bei LINDLEY on Partnership, a.a.O., p. 984, Appendix II). Sowohl die Partnership als auch die einzelnen Gesellschafter können als Prozeßpartei auftreten.

7) Vgl. beispielsweise s. 23 (1) P.A. 1890. Dazu BAUMANN, Joachim: Das Recht der Handelsgesellschaft im englischen Rechtskreis, Berlin 1961, S. 48 f: "...die Inanspruchnahme des Vermögens der Partnership durch einen Privatgläubiger eines Partners (ist) unzulässig. Für eine Zwangsvollstreckung ist vielmehr stets ein Titel gegen die Partnership erforderlich".

Partnership des schottischen Rechts "a legal person distinct from the partners of whom it is composed" ¹⁾. Bei der schottischen Partnership ist daher das Gesellschaftsvermögen nicht Gesamthandsvermögen der Gesellschafter, sondern steht im Eigentum der "firm". Entsprechend unterschiedlich ist auch bei der englischen und der schottischen Partnership die Haftung geregelt. In England haften die Gesellschafter unbeschränkt, bei vertraglichen Verbindlichkeiten gesamtschuldnerisch (s. 9 P.A. 1890, "joint liability"), bei Ansprüchen aus unerlaubter Handlung gesamtschuldnerisch und einzeln (s. 12 P.A. 1890, "joint and several liability"). In Schottland haftet primär die Partnership, daneben die Partner persönlich, soweit eine Schuld von der Partnership nicht beigetrieben werden kann. In der Praxis wirkt sich der unterschiedliche Rechtsstatus der beiden Partnerships nicht sehr stark aus ²⁾.

b) Die "limited partnership"

Durch den Limited Partnership Act 1907 ³⁾ wurde eine der deutschen Kommanditgesellschaft ähnliche Personengesellschaft geschaffen. Die "limited partnership" besteht aus einem oder mehreren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern (general partners) und einem oder mehreren Gesellschaftern, die nur mit ihrer Einlage haften (limited partners). Juristische Personen können zwar "limited partners", nicht aber "general partners" werden ⁴⁾.

Auf die Limited Partnership ist das Recht der einfachen Partnership vorbehaltlich der Sonderregelungen des Limited Partnership Act 1907 anzuwenden. Danach ist der beschränkt haftende Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen (s. 7 Ltd. P.A. 1907). Bei einem Verstoß gegen diese Vor-

¹⁾ S. 4 (2) P.A. 1890.

²⁾ Vgl. BAUMANN, Joachim: a.a.O., S. 44.

³⁾ Limited Partnership Act 1907, 7 Edw. 7, c. 24; abgekürzt Ltd. P.A. 1907.

⁴⁾ Eine Konstruktion wie die deutsche GmbH & Co KG ist nach englischem Recht nicht möglich.

schrift, wird er wie ein unbeschränkt haftender Gesellschafter behandelt (s. 6 (1) Ltd. P.A. 1907).

Die Limited Partnership hat keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie muß einen Firmennamen tragen, aus der die Haftungsbeschränkung der "limited partners" hervorgeht und wird stets im "registrar of business names" eingetragen.

Die Bedeutung der Personengesellschaften ist in Großbritannien gering. Allenfalls kleine Gewerbebetriebe und einige freie Berufe wählen diese Rechtsform wegen der wenigen Formerfordernisse. Als Rechtskleid einer ausländischen Niederlassung dürften sich beide Partnerships nur in Ausnahmefällen eignen.

3) Kapitalgesellschaften

Die für das Wirtschaftsleben wichtigsten Gesellschaften, werden durch den Companies Act 1948 ¹⁾ abschließend geregelt. Ein neuer Companies Act aus dem Jahre 1967 ließ das Gesetz von 1948 im ganzen unberührt und beschränkte sich auf einzelne Streichungen, Zusätze und Änderungen.

Der Companies Act 1948 unterscheidet drei verschiedene Kapitalgesellschaften: Eine unbeschränkt haftende (unlimited company) und zwei Formen beschränkt haftender Gesellschaften (limited companies).

Jede in Großbritannien registrierte Gesellschaft unterliegt der Aufsicht durch das sog. "Board of Trade", das sich durch seine Inspektoren über alle Angelegenheiten der Gesellschaft informieren lassen kann. Insbesondere sind die Inspektoren berechtigt, Zeugen zu vernehmen und die Bücher und Geschäftspapiere der Gesellschaft einzusehen ²⁾. Bei Verdacht auf ein strafrechtliches Vergehen, kann das Board of Trade direkt oder im Namen der Aktionäre Klage erheben.

a) Die "unlimited company"

Eine "unlimited company" ist eine Kapitalgesellschaft, bei

1) Companies Act 1948, 11 & 12 Geo. 6, c. 38; abgekürzt C.A. 1948.

2) Vgl. dazu WOHLFARTH, Paul: Gesellschaftsrecht in Großbritannien, IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 3 (1969), S. 58.

der die Gesellschafter unbeschränkt haften (s. 1 (2) (c) C.A. 1948). Von der Partnership unterscheidet sie sich durch die eigene Rechtspersönlichkeit. Außerdem tritt die unbeschränkte Haftung ihrer Gesellschafter erst mit Auflösung der Gesellschaft ein. Gegenüber der Partnership hat die Unlimited Company den Vorteil, daß die Zahl der Gesellschafter keiner Beschränkung unterliegt. Scheidet ein Gesellschafter aus der Unlimited Company aus, endet seine Haftung ein Jahr später. Dagegen haftet ein "partner" nach seinem Austritt aus der Partnership für die während seiner Mitgliedschaft entstandenen Verbindlichkeiten - sofern durch Vertrag nichts anderes bestimmt ist - bis zum Eintritt der Verjährung, d.h. in der Regel sechs Jahre.

Eine Unlimited Company kann, muß aber nicht ein in Aktien geteiltes Grundkapital besitzen ¹⁾. Weist sie ein derartiges Grundkapital auf, ändert sich aber nichts an der vollen Haftung der Gesellschafter im Liquidationsfall.

Die Unlimited Company war lange Zeit eine sehr ungewöhnliche Unternehmensform. Lediglich einige Banken und Versicherungen wurden in dieser Form betrieben. Aber seit der Verschärfung der Publizitätsvorschriften für beschränkt haftende Gesellschaften, ist ein verstärktes Interesse an der Unlimited Company zu verzeichnen. So wurden von 1967 bis 1970 insgesamt 2666 "limited companies" in "unlimited companies" umgewandelt ²⁾.

Der Vorteil der Geheimhaltung entfällt allerdings, wenn die Unlimited Company von einer beschränkt haftenden Gesellschaft beherrscht wird. Dies gilt auch für ausländische Muttergesellschaften. Daher bietet eine Niederlassung in Form einer Unlimited Company gegenüber den Limited Companies keine Vorteile, wenn das Mutterunternehmen eine Kapitalgesellschaft (z.B. Aktiengesellschaft, GmbH) ist.

-
- 1) Vgl. SCHMITTHOFF, Glive M. - CURRY, T.P.E.: Palmer's Company Law, 20. ed., London 1959, (zit.: PALMER's Company Law), p. 29.
 - 2) Quelle: Antwort des Chancellor of Exchequer auf eine Anfrage im Unterhaus, abgedruckt in der Zeitschrift TAXATION, 1970, Nr. 2209, p. 310.

b) Die "company limited by guarantee"

Die Haftung der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann nach englischem Recht entweder auf den Anteil des in Aktien zerlegten Grundkapitals (limited by shares) beschränkt sein oder bis zur Höhe einer im Falle der Liquidation übernommenen Garantiesumme (limited by guarantee) gehen.

Die "company limited by guarantee" ist in reiner Form ¹⁾ für eine wirtschaftliche Betätigung nicht geeignet. Sie wird meist für Gesellschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht gewählt, z.B. für Gesellschaften zur Förderung der Wissenschaften, gemeinnützige Vereinigungen und religiöse Organisationen.

c) Die "companies limited by shares"

Die "company limited by shares" ist in ihren beiden Erscheinungsformen die weitaus verbreitetste Gesellschaftsform in Großbritannien. Die "public company limited by shares" (PC) ist eine großkapitalistische Gesellschaftsform, etwa zu vergleichen mit der deutschen Aktiengesellschaft. Die "private company limited by shares" (PrG) ähnelt in ihrer Funktion der GmbH. Bei beiden britischen Gesellschaften ist weder ein Mindestkapital, noch ein Mindestnennbetrag der Aktien vorgeschrieben. Dies ist sicherlich einer der wesentlichen Gründe, warum es in Großbritannien üblicher ist, gewerbliche Tätigkeiten als Company zu betreiben, als in Form einer Einzelfirma oder Partnership.

aa) Public Company

Zur Gründung einer PC sind mindestens sieben Personen erforderlich ²⁾. Bei der Eintragung in das "registrar of

¹⁾ D.H. ohne Aktienkapital. Eine Mischform "company limited by guarantee having a share capital" ist möglich, aber ungewöhnlich.

²⁾ Zur Einmangesellschaft: Streng juristisch ist sie nicht möglich, da nach s. 31 C.A. 1943 die Gesellschafter voll haften, wenn die Mindestzahl der Gesellschafter länger als sechs Monate unterschritten wird. Das wirtschaftliche Er-

companies" sind - neben einer Darlegung des Grundkapitals und einer Erklärung, daß die Gründungsvorschriften eingehalten wurden - das "memorandum of association" (Gründungsurkunde) und die "articles of association" (Satzung) vorzulegen ¹⁾.

Die Gründungsurkunde muß folgende Angaben enthalten (s. 2 C.A. 1948):

- Name der Gesellschaft mit dem Zusatz "limited"
- Sitz der Gesellschaft (England oder Schottland)
- Gesellschaftszweck
- Erklärung der Haftungsbeschränkung
- Höhe des Aktienkapitals, Anzahl der Aktien
- Name und Anschrift der Gesellschafter und die Zahl der Aktien, die jeder übernimmt (mindestens eine).

Besondere Sorgfalt ist bei der Formulierung des Gesellschaftszwecks (object of company) erforderlich, da sich die Rechtsfähigkeit einer englischen Gesellschaft nur auf den angegebenen Zweck erstreckt. Jedes Rechtsgeschäft, das außerhalb des angegebenen Aufgabenbereichs liegt, ist "ultra vires", d.h. dieses Rechtsgeschäft ist nichtig ²⁾. Eine Änderung des einmal festgelegten "object of company" ist nur in begrenztem Umfang und durch ein umständliches Verfahren möglich ³⁾.

Sind die gesetzlichen Eintragungsvorschriften erfüllt, erhält die Gesellschaft vom Registrar das "certificate of incorporation". Damit ist die Gesellschaft als juristische Person entstanden und die volle Haftung der Gesellschafter endet ⁴⁾. Rechtsgeschäfte kann die PC allerdings erst vornehmen, wenn ihr das "trading certificate" ausgehändigt worden ist. Dies geschieht, sobald der Mindestzeichnungsbetrag aufgebracht worden ist.

Die Organe der PC sind die Hauptversammlung (general meeting) und das "board of directors". Eine PC benötigt mindestens zwei Direktoren, die natürliche oder juristische Personen

Fortsetzung der Quellenangaben:
2) gebnis einer Einmanngesellschaft wird aber erreicht, wenn sechs Aktionäre je eine Aktie von geringem Nennwert (etwa 1 Pfund) besitzen, der siebte die übrigen Kapitalanteile kontrolliert.

1) Wird keine Satzung vereinbart, gilt die Mustersatzung des Companies Act, 1948 (First Schedule, Table A, Part I).

2) Ausführliche Darstellung bei PALMER's Company Law a.a.O., p. 76 et seq.; BAUMANN, Joachim: a.a.O., S. 72 ff.

3) S. 5 C.A. 1948.

4) S. 13 C.A. 1948.

sein können. Dem "board" bzw. den "managing directors" obliegt die Vertretung der Gesellschaft nach außen und nach innen. Neben den Direktoren muß ein "secretary" bestellt werden, der für den Schriftverkehr mit dem Registrar und für die sonstigen Formalitäten verantwortlich ist. Der "secretary" ist aber stets nur Hilfsperson, niemals Organ der Gesellschaft.

"Die PC unterliegt den im modernen Wirtschaftsleben üblichen Verfahren der Rechnungslegung" ¹⁾. Nach s. 147 C.A. 1948 sind die Direktoren verpflichtet, Aufzeichnungen zu machen, die "a true and fair view of the state of the company's affairs" und Aufschluß über die wirtschaftlichen Transaktionen geben. Zur Prüfung der Bücher sind unabhängige Wirtschaftsprüfer (accountants) zu berufen. Die Registerbehörde sind jährlich die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, der Bericht des Wirtschaftsprüfers und der "director's report" vorzulegen. Im Bericht der Direktoren sind nach neuem Gesellschaftsrecht nicht nur Angaben über den Geschäftsbereich, Umsätze, Gewinne, Verluste, Anzahl der Beschäftigten und Löhne und Gehälter zu machen, sondern auch besondere Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrer Direktoren (Aktienbesitz, Vorkaufsrechte, Nutzungsverträge etc.) offen zu legen ²⁾.

bb) Private Company

Eine PrC ist nach s. 28 C.A. 1948 eine Gesellschaft, die in ihrer Satzung das Übertragungsrecht der Aktien einschränkt ³⁾, die Anzahl der Aktionäre auf 50 begrenzt und ein Verbot, Aktien oder Schuldverschreibungen durch öffentlichen Zeichnungsauftrag unterzubringen, aufgenommen hat. Wird eine der drei Voraussetzungen nicht eingehalten, wird die Gesellschaft als PC behandelt.

1) FLECK, R.: Gesellschaftsrecht in Großbritannien, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 3 (1963), S. 19.

2) Vgl. dazu MEINHARDT, Marie: Das neue Aktienrecht in Großbritannien, in: AWD 1967, S. 422 ff.

3) Beispielsweise durch ein Vorkaufsrecht der Aktionäre.

Für die Gründung einer PrC sind nur zwei Personen notwendig. Die Gründungsformalitäten sind die gleichen wie bei der PC, allerdings kann die PrC die Geschäftstätigkeit sofort nach der Eintragung aufnehmen. Ein "board of directors" ist bei der PrC nicht erforderlich, es genügt ein Direktor und ein "secretary". Die Publizitätsvorschriften des Companies Act 1967 gelten für die PrC uneingeschränkt ¹⁾.

4) Zweigniederlassungen

Während für die unselbständigen Niederlassungen ausländischer Personenunternehmen keine speziellen gesetzlichen Regelungen bestehen, unterliegen ausländische Körperschaften, die eine Zweigniederlassung in Großbritannien errichten, einer Reihe strenger gesellschaftsrechtlicher Bestimmungen. Diese sog. "overseas companies" sind den nach englischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaften nahezu völlig gleichgestellt, insbesondere unterliegen auch sie der Aufsicht durch das Board of Trade.

Eine ausländische Gesellschaft ("foreign company") ist in Großbritannien grundsätzlich rechtsfähig, wenn sie die Rechtsfähigkeit einmal wirksam nach den Gesetzen ihres Gründungsstaates erlangt hat ²⁾. Errichtet eine "foreign company" einen "established place of business" in Großbritannien, heißt sie "overseas company". Ein "place of business" bedeutet dabei, eine "specified or identifiable habitation of the company, a local habitation of its own, e.g. an office" ³⁾, die nicht nur vorübergehend besteht. Ein selbständiger Handelsvertreter oder eine Tochtergesellschaft kann keine "overseas company" begründen.

Eine "overseas company" ist nach s. 407 C.A. 1948 verpflichtet, innerhalb eines Monats beim "registrar of companies" folgende Unterlagen einzureichen:

- 1) Die privilegierte Form der "exempt private company limited by shares" wurde durch C.A. 1967 abgeschafft.
- 2) Vgl. SIEBEL, Ulf R.: Zur Behandlung ausländischer Kapitalgesellschaften in England, in: RiW 1957, S. 237.
- 3) PALMER's Company Law: a.s.O., p. 761.

- eine beglaubigte Abschrift (bzw. beglaubigte Übersetzung ins Englische) der Statuten, Gründungsurkunde und Satzung der Gesellschaft;
- ein Verzeichnis der Direktoren (und eventuell der "secretaries");
- Name und Adresse eines in Großbritannien ansässigen Zustellungsbevollmächtigten.

Gemäß S. 410 C.A. 1948 muß die "overseas company" dem Gesellschaftsregister jährlich ihre (Gesamt-)Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in englischer Sprache vorlegen. Für die Erstellung sind die Vorschriften des Companies Act maßgebend. Nach JAUQUES erkennt allerdings das Registrar of Companies in der Praxis auch die nach deutschem Aktienrecht erstellten Jahresabschlüsse an. "Einsichtnahme in die Registerakten der Niederlassungen einer repräsentativen Auswahl deutscher Gesellschaften ergab, daß in keinem Falle mehr als der deutsche Geschäftsbericht nebst Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung einschließlich des Prüfungsvermerks des deutschen Wirtschaftsprüfers zusammen mit der vorgeschriebenen Übersetzung ins Englische eingereicht worden ist" ¹⁾.

Neben der Registrierung hat die "overseas company" eine Reihe weiterer Pflichten zu erfüllen. Auf jedem Prospekt, der zur öffentlichen Zeichnung von Aktien und Obligationen in Großbritannien auffordert, auf allen Rechnungen, Briefbögen und anderen Publikationen muß der Firmenname und das Land, in dem die Gesellschaft gegründet wurde, angegeben werden. Ist die Haftung der Gesellschaft beschränkt, muß dies ebenfalls kenntlich gemacht werden. Am Eingang der Niederlassung müssen Schilder angebracht werden, aus denen Firmenname, Gründungsland und gegebenenfalls die Haftungsbeschränkung ersichtlich ist.

Eine ordnungsmäßig eingetragene "overseas company" hat die gleichen Rechte, wie eine nach englischem Recht gegründete Gesellschaft, insbesondere kann sie Land erwerben, was der

¹⁾ JAUQUES, T.F.: Möglichkeiten und Rechtsverhältnisse von Niederlassungen deutscher Unternehmen in England, in: AG 1959, S. 313.

nicht-eingetragenen ausländischen Gesellschaft untersagt ist. Der "overseas company" ist die Teilnahme am englischen Kapitalmarkt gestattet und - ein Vorteil gegenüber der Company Limited by Shares - sie unterliegt nicht der Ultra-Vires-Doktrin ¹⁾.

C) Die steuerlichen Niederlassungsformen

Wie in den meisten modernen Ertragsteuersystemen, besteht auch in Großbritannien ein enger Zusammenhang zwischen der Rechtsform der ausländischen Niederlassung und ihrer Besteuerung. Rechtlich selbständige Niederlassungen sind in der Regel - in der deutschen Terminologie ausgedrückt - unbeschränkt, Zweigniederlassungen dagegen beschränkt steuerpflichtig.

Diese Grobgliederung bedarf jedoch einer genaueren Untersuchung, nicht nur hinsichtlich der tatsächlichen Steueranknüpfungsmerkmale in Großbritannien und der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften, sondern vor allem wegen der Frage, wie Kollisionen mit dem ausländischen Steuerrecht, das meistens gleiche oder ähnliche weitreichende Anknüpfungsnormen besitzt, vermieden werden.

I. Die Steuerpflicht nach britischem Recht

1) Grundprinzipien

Das britische Steuerrecht knüpft bei den Ertragsteuern ²⁾ an zwei Merkmale an. Das erste Merkmal ist die persönliche

¹⁾ JACQUES, F.F.: Möglichkeiten und Rechtsverhältnisse von Niederlassungen deutscher Unternehmen in England, in: AG 1959, S. 312; CHARLESWORTH, J.: The Principles of Company Law, 6th ed., London 1954, p. 35.

²⁾ Unter der Bezeichnung "Ertragsteuern" sind diejenigen Steuern zu verstehen, die an den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens anknüpfen. Im Vereinigten Königreich sind das die Income Tax, Surtax, Capital Gains Tax und die Corporation Tax. Eine der deutschen Gewerbesteuer vergleichbare Steuer wird in Großbritannien ebenso wenig erhoben, wie eine Vermögensteuer. Zum Gesamtsteuersystem vgl. EDWARDS, Ronald N.: Das Steuerrecht Großbritanniens. Übersicht über die Steuern und öffentlichen Abgaben, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1966), S. 121-132.

Bindung des Steuerpflichtigen zum Inland, seine "residence" (Ansässigkeit) im Vereinigten Königreich. Ergänzend begründet sich die britische Steuerhoheit auf die objektive wirtschaftliche Zugehörigkeit der Einkommensquelle zum britischen Territorium.

Ansässige (resident ¹⁾) natürliche und juristische Personen unterliegen mit ihren gesamten, in- und ausländischen Einkünften der britischen Besteuerungskompetenz ²⁾ (Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip). Nicht ansässige Personen werden in Großbritannien nur mit den Einkünften steuerpflichtig, die aus inländischen (britischen) Quellen stammen ³⁾ (Territorialprinzip).

Bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen ist vor allem die Frage von Bedeutung, wann im Einzelfall ein gewerblicher Gewinn i n (within) und wann er nur durch Geschäftsbeziehungen m i t (with) Großbritannien entstanden ist.

Im Gegensatz zum deutschen und internationalen Steuerrecht, kommt es nach britischem Recht nicht darauf an, daß eine "Betriebsstätte" unterhalten wird, sondern es genügt, wenn "some portion of the profit making activity" im Vereinigten Königreich stattgefunden hat ⁴⁾.

1) Die schwierige Unterscheidung zwischen "residence", "ordinary residence" und "domicile" ist für die vorliegende Untersuchung ohne Bedeutung. Sie spielt bei ansässigen Personen mit nicht-britischem Einkommen (overseas income) eine Rolle. Personen, die zwar "resident" sind, aber weder über eine "ordinary residence", noch über ein "domicile" verfügen, sind nur mit den aus dem Ausland nach Großbritannien überwiesenen Beträgen steuerpflichtig. Vgl. dazu KOCH, F.E.: Die steuerlichen Folgen des Konflikts zwischen "Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt" (im Sinne deutschen Rechts) und "Domicile" (im Sinne englischen Rechts), in: StuW 1965, Sp. 217 ff.

2) Vgl. z.B. S. 108 (1) (a) (i), (ii) TA 1970.

3) Vgl. z.B. S. 108 (1) (a) (iii) TA 1970.

4) Vgl. BRUDNO, Walter W. - BOWER, Frank: a.a.O., p. 343.

Nach ständiger Rechtsprechung ist der Ort, an dem der Kaufvertrag abgeschlossen wurde, das wichtigste Entscheidungskriterium ¹⁾. Das Unterschreiben eines schriftlichen Kaufvertrages oder die Annahme des Kaufangebots auf britischem Territorium konstituiert grundsätzlich "trading in the United Kingdom" und löst somit die britische Steuerpflicht aus. Davon ausgenommen sind lediglich solche Gewinne, die durch den bloßen Einkauf von Waren in Großbritannien entstanden sind. Sie sind auch dann nicht steuerpflichtig, wenn die Verträge im Vereinigten Königreich abgeschlossen wurden ²⁾.

Werden die Kaufverträge nicht im Vereinigten Königreich geschlossen, kann ein ausländischer Unternehmer auch aufgrund anderer Faktoren in Großbritannien besteuert werden. So stellte L.J. ATKIN im Fall *Smidth & Co. v. Greenwood* fest: "I can imagine cases where the contract of sale is made abroad, and yet the manufacture of the goods, some negotiations of the terms, and complete execution of the contract, take place here under such circumstances that the trade is, in truth, exercised here" ³⁾. In erster Linie sind hier Leistungen einer ausländischen Niederlassung in Großbritannien zu nennen. Sie begründen generell eine "taxable activity" ⁴⁾.

Wird in Großbritannien im Namen einer nicht ansässigen Person ein ständiger Vertreter (regular permanent agent) tätig, unterliegt die nicht ansässige Person mit den daraus resultierenden Gewinnen der britischen Besteuerung. Voraussetzung dabei ist, daß der ständige Vertreter entweder im Vereinigten Königreich ansässig ist oder durch eine im Inland belegene örtliche Geschäftseinrichtung (establishment)

1) Vgl. beispielsweise *Grainger & Son v. Gough* (1896) 3 TC 462; *Erichsen v. Last* (1881) 4 TC 422; *MacLaine & Co v. Eccott* (1926) 10 TC 572.

2) Vgl. *Sulley v. Att.-Gen.* (1860) 2 TC 149.

3) (1922) 8 TC 205. Bestätigt in *Firestone Tyre & Rubber Co., Ltd. v. Lewellin* (1957) 37 TC 111.

4) Vgl. LONGMAN, D.A.: The development in different countries of the concept of a permanent establishment, notably from the point of view of harmonization in future double taxation agreements, in: CDFI, Vol. LII, Stockholm 1967 National report, S. 532.

tätig wird ¹⁾.

Keine Steuerpflicht entsteht für das vertretene Unternehmen, wenn

- der ständige Vertreter im Namen des ausländischen Unternehmens Verträge mit ausländischen Kunden abschließt ²⁾,
- ein Handelsmakler (broker) oder Kommissionär (commission agent) die Geschäfte im Rahmen seines gewerblichen Unternehmens durchführt und dafür eine angemessene (branchenübliche) Provision erhält ³⁾.

2) Der Begriff "residence"

Die Frage, wann eine Person in Großbritannien als "resident" gilt, ist nicht einfach zu beantworten. Die Gesetze geben hierzu nur geringe Anhaltspunkte, da eine Definition des Begriffes "residence" fehlt. Es blieb weitgehend der Rechtsprechung überlassen, den Begriff zu konkretisieren. Grundsätzlich ist die "residence" einer Person eine reine Tatfrage und kann nur im Einzelfall unter Einbeziehung aller Faktoren zutreffend beantwortet werden.

a) Die "residence" von natürlichen Personen

Der einzige Hinweis in den Steuergesetzen zur "residence" einer natürlichen Person ist in s. 51 (1) TA 1970 zu finden. Danach gilt als nicht ansässig, wer sich im Vereinigten Königreich aufhält:

- für einen vorübergehenden Zweck,
- ohne die Absicht, sich im United Kingdom niederzulassen,
- nicht länger als sechs Monate innerhalb eines Steuerjahres.

Nach der Rechtsprechung genügt es jedoch nicht, den Aufenthalt einer Person in Großbritannien innerhalb eines Jahres isoliert zu betrachten. Vielmehr müssen die vorangegangenen

- 1) Der ständige Vertreter kann jede Rechtsform haben. Er kann demnach auch eine britische Tochtergesellschaft des ausländischen Unternehmens sein.
- 2) S. 82 (2) TMA 1970; vgl. auch MacLaine & Co. v. Eccott.
- 3) S. 82 (1) TMA 1970: "receives...remuneration at a rate not less than that customary in the class of business in question".

und folgenden Jahre mitberücksichtigt werden. In einer richtungsweisenden Entscheidung wurde ein im Freistaat Irland wohnender Direktor einer britischen Company im Vereinigten Königreich als ansässig erklärt, weil er sich regelmäßig, durchschnittlich eine Woche pro Monat, in Großbritannien aufhielt, um dort an Aufsichtsrats-sitzungen seiner Gesellschaft teilzunehmen ¹⁾.

Die wichtigsten Grundsätze, die von der Rechtsprechung zur "residence" entwickelt wurden, lassen sich wie folgt zusammenfassen ²⁾:

- Wer im United Kingdom einen "place of abode" ³⁾ be-sitzt, gilt als "resident", wenn er das United King-dom für irgendeinen Zeitraum besucht. Ein tatsächlicher Aufenthalt am britischen Wohnsitz ist nicht erforder-lich.
- Wer keinen britischen Wohnsitz besitzt, aber sich län-ger als sechs Monate im Land aufhält, ist ansässig.
- Wer keinen Wohnsitz im United Kingdom besitzt und sich weniger als sechs Monate in Großbritannien aufhält, kann "resident" werden, wenn er das United Kingdom regelmäßig "for a substantial period of time" besucht. In der Verwaltungspraxis verstehen die britischen Steuerbehörden unter "regelmäßig", vier aufeinander folgende Jahre und als "substantial period" gilt ein Zeitraum von insgesamt drei Monaten pro Veranlagungs-jahr ⁴⁾.

1) *Lysaght v. I.R.C.* (1927) 13 TC 511. Ähnliche Entschei-dungen: *Reid v. I.R.C.* (1926) 10 TC 673; *I.R.C. v. Kinloch* (1929) 14 TC 736.

2) Vgl. dazu *SIMON'S TAXES*: 3. ed., London 1970, E 5 101 - 124, pp. 753-775; *CROWE, C.J.*: Die Abgrenzung der Be-steuerungsbefugnisse des Sitz- bzw. Wohnsitzstaates und anderer Staaten in Bezug auf Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner, in: *CDFI*, Vol. XLIX b, Hamburg 1964 (*Nationalbericht*), S. 342 f; *KOCH, F.E.*: Grundzüge des britischen internationalen Steuerrechts, in: *StuW* 1964, Sp. 725 ff.

3) Der Begriff "place of abode" (etwa "Wohnsitz") ist sehr weit gefaßt. Im Fall *Loewenstein v. De Salis* (1926) 10 TC 424 wurde ein belgischer Staatsbürger für "resident" er-klärt, weil er sich während seiner Besuche in England in einer Jagdhütte aufhielt, die einer von ihm beherrschten Company gehörte.

4) Vgl. Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22. Oktober 1969, Vordruck G, Anlage 1 (Merkblatt), *BStBl* 1970, I, S. 173.

- Stets "resident" ist, wer mit der Absicht, sich hier niederzulassen, das Vereinigte Königreich besucht.

b) Die "residence" von Kapitalgesellschaften

Eine Gesellschaft ist nach englischem Recht dort "resident", wo "the central management and control of its trade or business" ausgeübt wird ¹⁾. Der Ausdruck "control" bedeutet in diesem Zusammenhang "führen, leiten, das Treffen der wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen" ²⁾. Kontrollrechte, wie sie den Aktionären zustehen, haben auf die Ansässigkeit der Gesellschaft keinen Einfluß ³⁾.

Zur Bestimmung des Ortes der hauptsächlichen Leitung sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgeblich. Der Ort, an dem die Gesellschaft gegründet bzw. eingetragen wurde, legt nach englischem Recht lediglich die Nationalität der Gesellschaft fest, spielt aber für die steuerliche Qualifizierung nur eine sekundäre Rolle ⁴⁾.

Der Ort an dem "the central management and control abides" ist in der Regel dort, wo das "board of directors" zusammentritt. Tochtergesellschaften sind im Lande der Muttergesellschaft ansässig, wenn die "Tochter" "is in fact managed and controlled by the parent company" ⁵⁾. In einigen Fällen wurde auch entschieden, daß eine Company in mehreren Staaten ansässig sein kann. "The central management and control of a company may be divided, and it may 'keep house and do business' in more than one place; and if so, it may have more than one residence" ⁶⁾.

1) S. 482 (7) TA 1970.

2) Vgl. s 534 TA 1970: " 'control' means the power of a person,...to secure that the affairs of a body of persons are conducted in accordance with his own wishes".

3) Vgl. Kodak Ltd. v. Clark (1903) 4 TC 549: "The place of share holder's meeting is immaterial".

4) Im Fall Todd v. Egyptian Delta Land and Investment Co., Ltd. (1926) 14 TC 119 wurde eine in Großbritannien eingetragene, aber in Ägypten tätige und geleitete Gesellschaft als nicht im United Kingdom ansässig erklärt. Auch der umgekehrte Fall wurde entschieden. Eine südafrikanische Bergwerksgesellschaft wurde im wesentlichen von London aus geleitet und war deshalb in England ansässig (De Beers Consolidated Mines, Ltd. v. Howe (1906) 5 TC 211).

5) Unit Construction Co., Ltd. v. Bullock (1959) 38 TC 712. Vgl. auch New Zealand Shipping Co., Ltd. v. Stephens (1907) 5 TC 553: "If a board of directors in this country exercise real control over a local board of directors in another country, the 'residence' will be here".

Nach C.J. CROWE¹⁾ lassen die bemerkenswert wenigen Fälle, die vor Gericht gebracht wurden, darauf schließen, daß es den britischen Behörden wenig Schwierigkeiten bereitet, festzustellen, ob eine Gesellschaft ansässig ist oder nicht. Jedenfalls ist es für eine Gesellschaft empfehlenswert, selbst für klare Verhältnisse Sorge zu tragen, denn eine einmal als ansässig erklärte Gesellschaft verbleibt auch in den folgenden Veranlagungsperioden in diesem Status. Eine Änderung ist nur mit Genehmigung des Schatzamtes möglich²⁾.

c) Die "residence" von Personengesellschaften

Nach s. 152 TA 1970 werden die Gewinne einer Partnership getrennt von den übrigen Einkünften der Partner im Namen der "firm" veranlagt und erhoben³⁾. Allerdings wird die englische Partnership nur hinsichtlich der Veranlagung als "an entity distinct from the persons who constitute the firm"⁴⁾ behandelt, bei der Ermittlung des Partnershipgewinnes werden die individuellen Verhältnisse der Gesellschafter berücksichtigt. Viscount SIMON bemerkte dazu⁵⁾: "If language is accurately used, a partnership firm does not carry on a trade at all: it is the individuals in the firm who carry on the trade in partnership. It is not the firm which is liable to income tax. The individuals composing the firm are so liable".

Fortsetzung der Quellenangaben:

6) Lord CAVE, in: Swedish Central Railway Co., Ltd. v. Thompson (1924) 9 TC 342, at page 373. Vgl. auch Union Corporation Ltd. v. I.R.C. (1952) 34 TC 207.

1) A.M.O., S. 347.

2) S. 482 (1) (a) TA 1970.

3) S. 9 TMA 1970, s. 152 TA 1970: "income tax in respect (of a partnership) shall be computed and stated jointly, and in one sum, and shall be separate and distinct from any other tax chargeable on those persons..., and a joint assessment shall be made in the partnership name". Dagegen wird die Surtax und Capital Gains Tax bei den einzelnen Partnern veranlagt.

4) ROMER, L.J., in: Watson & Everitt v. Blunden (1933) 18 TC 402.

5) In: City of London I.R.C. v. Gibbs (1942) 24 TC 221, at page 243.

Trotzdem hat die Partnership eine eigene steuerliche Ansässigkeit, unabhängig vom Status der Gesellschafter, die - wie bei den Companies - durch den Ort der Leitung bestimmt ist. Dazu stellt s. 153 (1) TA 1970 ausdrücklich fest, daß eine Partnership, deren "control and management" im Ausland ausgeübt wird, auch dann als "not-resident" gilt, wenn einige ihrer Gesellschafter im Vereinigten Königreich ansässig sind.

Eine nicht in Großbritannien ansässige Partnership kann, analog zu den nicht ansässigen natürlichen Personen, nur mit den Gewinnen in Großbritannien steuerpflichtig werden, die auf Tätigkeiten "within the United Kingdom" zurückzuführen sind. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn einer der Partner eine ansässige natürliche Person ist. Ist dagegen ein Partner eine ansässige Company, wird hinsichtlich der Gewinnanteile dieser Company die Partnership wie eine ansässige behandelt ¹⁾, d.h. ihre in- und ausländischen Gewinne sind steuerpflichtig.

Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung einer Partnership im Vereinigten Königreich, sind für die Ermittlung der steuerpflichtigen Partnershipgewinne der Status der Gesellschafter und die Art der Geschäftstätigkeit (in- oder ausländisch) maßgeblich.

- (1) Betreibt die Partnership ihre Geschäfte nur im Vereinigten Königreich, ist sie mit allen daraus resultierenden Gewinnen steuerpflichtig.
- (2) Wird die gewerbliche Tätigkeit teils im Inland, teils im Ausland durchgeführt, setzt sich der Partnershipgewinn zusammen aus:
 - Gewinnen von "trading operations in the United Kingdom" und
 - im Ausland entstandene Gewinne, die auf den (oder die) ansässigen Partner entfallen, gleichgültig, ob sie ihm (ihnen) zufließen oder nicht.

1) S. 155 (6) TA 1970.

- (3) Erfolgt die wirtschaftliche Betätigung der Partnership nur im Ausland, werden von der Partnership keine britischen Steuern erhoben. Jedoch unterliegen ansässige Partner dieser Partnership mit den ihnen zugeflossenen Gewinnanteilen der britischen Einkommensteuer ¹⁾.

II. Das Doppelbesteuerungsabkommen als System gegenseitiger Steuerverzichte

Da im Staat der Zentraleinheit meistens ähnliche Steueranknüpfungsnormen Verwendung finden wie in Großbritannien ²⁾, werden sich nicht selten die Steuerhoheiten der beiden Staaten überschneiden und ein Steuergut zweifach besteuert werden. Derartige, die internationalen Wirtschaftsbeziehung empfindlich belastende, Doppelbesteuerungen können durch unilaterale Maßnahmen ³⁾ oder durch bilaterale Verträge (sog. Doppelbesteuerungsabkommen) beseitigt werden.

Das erste "Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen" wurde im Jahre 1954 geschlossen ⁴⁾. Es wurde 1964 durch ein neues Abkommen ⁵⁾ ersetzt, das in Verbindung mit dem Revisionsprotokoll von 1970 ⁶⁾ zur Zeit gültig ist.

1) Vgl. Colquhoun v. Brooks (1889) 2 TC 490.

2) In der Bundesrepublik wird die unbeschränkte Steuerpflicht bei natürlichen Personen durch den "Wohnsitz" bzw. "gewöhnlichen Aufenthalt" begründet (§ 1 Abs. 1 EStG, §§ 13, 14 StAnpG); Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in der BRD haben (§ 1 Abs. 1 KStG, § 15 StAnpG).

3) Zu den unilateralen Maßnahmen in Großbritannien vgl. FLICK, Hans: Die Maßnahmen des Vereinigten Königreiches von Großbritannien und Nordirland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, Köln 1956.

4) Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 18.8. 1954, BGBl 1955 II S. 612 (zit.: DBA 1954).

5) Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 26.11. 1964, BGBl 1966 II S. 358 (zit.: DBA 1964).

6) Revisionsprotokoll vom 23.3.1970, BGBl 1971 II S. 46. Die derzeit gültige Fassung des Abkommens wird als DBA nF zitiert.

1) Doppelbesteuerung aufgrund doppelter "Ansässigkeit"

Unterhält beispielsweise eine deutsche Einzelfirma in Großbritannien eine Zweigniederlassung, kann der in der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmer aufgrund regelmäßiger Besuche in England "resident" und somit auch dort unbeschränkt steuerpflichtig werden. Doppelte Ansässigkeiten sind auch bei deutschen Gesellschaftern einer englischen Partnership und sogar bei Tochtergesellschaften denkbar.

Die modernen Doppelbesteuerungsabkommen lösen derartige Konflikte, indem sie einem der Vertragsstaaten den Vorrang als "Wohnsitzstaat" einräumen, den anderen Staat in die Rolle des "Quellenstaates" zurückdrängen ¹⁾.

a) Doppelte Ansässigkeit von natürlichen Personen

Das DBA 1954 ließ die Fälle der doppelten Ansässigkeit im Grunde ungelöst. Das damalige Abkommen bezog lediglich solche Steuersubjekte in den Anwendungsbereich mit ein, die nur in einem Staat als ansässig galten ²⁾. Eine Doppelbesteuerung konnte bei doppelt-ansässigen Personen aufgrund

1) Es erhebt sich dann die Frage, ob der Steuerpflichtige im Quellenstaat auch im innerstaatlichen Steuerrecht von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht überwechselt. Für das deutsche Steuerrecht hat der BFH dies, unter Berufung auf den Zuordnungscharakter der Doppelbesteuerungsabkommen, verneint (BFH-Urt. vom 13.10. 1965 BStBl 1965 III, S. 738). Vgl. dazu DEBATIN, Helmut: Der doppelte Wohnsitz im internationalen Steuerrecht, in: AWD 1966, S. 316 ff; RÄDLER, Albert - RAUPACH, Arndt: a.a.O., S. 330 f; MERSMANN, Wolfgang: Neuere Rechtsprechung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts, in: StuW 1966, Sp. 330 f; HOHENSEE, Günther - BELLSTEDT, Christoph: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 2. verm. Aufl., Köln 1970, S. 3 f. Für Großbritannien liegt keine Entscheidung zu diesem Problem vor.

2) Art. II (1) h) DBA 1954: "...eine in der Bundesrepublik ansässige Person (ist) eine Person, die im Sinne der Steuergesetze der Bundesrepublik ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat und im Sinne der Steuergesetze des Vereinigten Königreiches nicht im Vereinigten Königreich ansässig ist".

der Generalklausel ¹⁾ vermieden werden.

In der Neufassung des Abkommens (1964) wurde die im Musterabkommen der OECD empfohlene Lösung ²⁾ übernommen. Danach verzichtet das Abkommen auf einen eigenen Ansässigkeitsbegriff. Es geht grundsätzlich vom innerstaatlichen Recht aus und nur im Konfliktfall wird demjenigen Staat der Vorrang gegeben, zu dem die engeren Bindungen bestehen. Zur Bestimmung des Wohnsitzstaates werden verschiedene Merkmale in einer bestimmten Rangfolge herangezogen ³⁾; ständige Wohnstätte (permanent home), Mittelpunkt der Lebensinteressen (centre of vital interests), gewöhnlicher Aufenthalt (habitual abode), Staatsangehörigkeit (nationality). Verfügt also eine natürliche Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so erhält derjenige Staat den Vorrang, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Läßt sich dies nicht eindeutig feststellen, wird das Merkmal "gewöhnlicher Aufenthalt" herangezogen, danach folgt die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen. Hat eine Person beide Staatsangehörigkeiten oder keine der Vertragsstaaten, müssen die Steuerbehörden der beteiligten Staaten die Frage im beiderseitigen Einvernehmen regeln.

b) Doppelte Ansässigkeit von Kapital- und Personengesellschaften

Nach Art. II (1) h) (iii) DBA gelten Körperschaften, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen als dort ansässig, wo sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung (place of effective management) befindet.

1) Art. XVI DBA 1954. Vgl. SCHMITZ, Albert R.C.: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1957, S. 120.

2) Art. 4 Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of the OECD, Paris 1963, p. 42.

3) Art. II (1) h) (II) DBA nF.

Für britische Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen ist diese Vorschrift kaum relevant, da diese Gesellschaften in der Regel nur in einem Staat ansässig sind. Denn eine in Großbritannien registrierte Gesellschaft, mit Sitz in Großbritannien, hat sowohl nach britischem Recht ("central management and control") als auch nach deutschem Recht ("Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung") ihre steuerrechtliche Ansässigkeit dort, wo die hauptsächlichsten unternehmerischen Entscheidungen getroffen werden. Divergenzen könnten allenfalls durch die Anwendung des § 15 Abs. 2 StAnpG (fiktiver Ort der Geschäftsleitung) entstehen. Doppelte Ansässigkeit von Gesellschaften treten vor allem beim umgekehrten Sachverhalt auf, wenn beispielsweise eine Gesellschaft ihren Sitz in der BRD hat, ihre Geschäftsleitung aber im Vereinigten Königreich ausgeübt wird.

Bei doppelt ansässigen Gesellschaftern einer Personengesellschaft ist derjenige Staat Wohnsitzstaat, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Personengesellschaft liegt. Befindet sich z.B. der Ort der Geschäftsleitung einer Partnership im Vereinigten Königreich, muß die Bundesrepublik (der "Quellenstaat") auf ihren Steueranspruch bei einem in Deutschland wohnhaften Gesellschafter verzichten (außer die Partnership betreibt in der BRD eine Betriebstätte). Allein unbeschränkt steuerpflichtig ist der "Wohnsitzstaat" (Großbritannien). Wird dagegen die Partnership von Deutschland aus geleitet, ist Großbritannien nur noch "Quellenstaat" und darf lediglich solche gewerbliche Gewinne besteuern, die einer in ihrem Territorium belegenen Betriebstätte zuzurechnen sind.

c) Die "Ansässigkeit" ausländischer Niederlassungen in Großbritannien

Im weiteren Verlauf der Untersuchung wird davon ausgegangen, daß die von ausländischen (deutschen) Unternehmen in Groß-

britannien errichteten Tochtergesellschaften entweder nach nationalem Steuerrecht oder - im Konfliktfall - aufgrund der Doppelbesteuerungsregelung als in Großbritannien ansässig gelten. Bei allen anderen Niederlassungsformen (Zweigniederlassung, Partnership) wird unterstellt, daß das Unternehmen bzw. die Unternehmer oder Gesellschafter in der Bundesrepublik ansässig sind, d.h. die Bundesrepublik ist der Wohnsitzstaat, Großbritannien der Quellenstaat.

Somit können die ausländischen Niederlassungen in Großbritannien unter dem Aspekt der Besteuerung in unbeschränkt steuerpflichtige (Tochtergesellschaften) und beschränkt steuerpflichtige (Betriebsstätten) eingeteilt werden.

2) Besteuerungskollision zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat (Betriebsstättenbesteuerung)

Mit der Bestimmung der Ansässigkeit in einem Staat ist aber keineswegs die Möglichkeit der Doppelbesteuerung beseitigt. Im Gegenteil, das Zusammentreffen des subjektiv bedingten Besteuerungsanspruches des Wohnsitzstaates mit dem objektiv bedingten Besteuerungsanspruch des Quellenstaates ist die häufigste Ursache internationaler Doppelbesteuerungen. Betreibt beispielsweise ein deutsches Unternehmen in Großbritannien eine Zweigniederlassung, werden deren Gewinne in Deutschland aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Unternehmers bzw. der Körperschaft erfaßt; in Großbritannien löst aber "trading within the United Kingdom" ebenfalls einen Steueranspruch aus.

Derartige konkurrierende Besteuerungsrechte werden im Doppelbesteuerungsabkommen durch das sog. Betriebsstättenprinzip beseitigt. Nach Art. III (1) DBA nF ist grundsätzlich der Wohnsitzstaat berechtigt, die Einkünfte eines gewerblichen Unternehmens zu besteuern. Der Quellenstaat hat nur dann einen Steueranspruch, wenn sich die gewerbliche Tätigkeit in ihrem Gebiet "nach Art und Umfang bis zu den Merkmalen einer Be-

etriebstätte 'verdichtet hat' " 1).

Demnach wird der Gewinn einer deutschen Zweigniederlassung in Großbritannien, die die Voraussetzungen des Betriebstättenbegriffs erfüllt, nur in Großbritannien besteuert. In Deutschland werden die Niederlassungsgewinne bei der Besteuerung der Hauptniederlassung von der Bemessungsgrundlage ausgenommen ²⁾. Die Freistellung von der deutschen Steuer ist ohne Rücksicht darauf zu gewähren, ob das Steuergut im Vereinigten Königreich steuerbar ist oder die Steuer tatsächlich erhoben wird (sog. "Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung"). Mit der Freistellung verzichtet die Bundesrepublik zwar auf die Besteuerung, aber sie behält das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen (sog. "Befreiung mit Progressionsvorbehalt").

3) Doppelbesteuerungsprobleme bei Tochtergesellschaften

Anders als die Betriebstätte ist eine in Großbritannien errichtete Tochterkapitalgesellschaft eines ausländischen Unternehmens, unabhängig von der Nationalität und der steuerlichen Ansässigkeit der Anteilseigner, ein selbständiges Steuersubjekt, das grundsätzlich wie jede andere britische Company behandelt wird. Die Kapitalbeteiligung als solche kann keine Betriebstätte begründen, auch dann nicht, wenn sie infolge des Umfangs und etwaiger besonderer Rechtsbeziehungen zur Beherrschung der Gesellschaft durch ausländische Aktionäre führt.

- 1) KORN, R. - DIETZ, G. - DEBATIN, H.: Doppelbesteuerung, Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, München, Loseblattsammlung, Stand 1.3.72 (zit.: KORN-DIETZ: Doppelbesteuerung), Vorbem. IV C 5, S. 76.
- 2) Art. XVIII (2) a) DBA nF (sog. "Freistellungsmethode"). Im umgekehrten Fall - britische Betriebstätte in der BRD -, werden die in Deutschland zu zahlenden Steuern in Großbritannien angerechnet (Art. XVIII (1) a) DBA nF, sog. "Anrechnungsverfahren").

Die Tatsache, daß der Gewinn einer Tochtergesellschaft in Großbritannien der Corporation Tax unterliegt und die zugeflossenen Dividenden in Deutschland beim Aktionär steuerpflichtige Einkünfte darstellen, ist keine Frage der internationalen Doppelbesteuerung, sondern ist eine (gewollte) wirtschaftliche Doppelbelastung.

Ein anderer Sachverhalt liegt vor, wenn die Dividenden in Großbritannien einer Quellensteuer unterliegen und in Deutschland zum steuerpflichtigen Einkommen des Aktionärs gehören. Da in diesem Falle zwei miteinander konkurrierende Steuerorgane ihre Leistungsgebote auf dasselbe Steuersubjekt richten, liegt eine rechtliche Doppelbesteuerung vor. Das Doppelbesteuerungsabkommen löst diesen Konflikt durch Aufteilung des Steueranspruches zwischen beiden Staaten.

Z w e i t e r T e i l

Die ertragsteuerliche Behandlung der Betriebstätte

A) Die Betriebstätte im nationalen und internationalen Steuerrecht

Der Umfang der Besteuerung nicht ansässiger Unternehmen im Niederlassungsstaat wird durch zwei Faktoren bestimmt. Durch den Betriebstättenbegriff des Doppelbesteuerungsabkommens wird dem Quellenstaat ein bestimmter Besteuerungsbereich zugeteilt, der durch das innerstaatliche Steuerrecht ausgefüllt werden muß. Meistens ist der Betriebstättenbegriff des Doppelbesteuerungsabkommens enger, als das im innerstaatlichen Recht gewählte Anknüpfungsmerkmal. Tritt aber der Fall ein, daß der Quellenstaat nach dem Abkommen an und für sich berechtigt wäre, gewerbliche Gewinne zu besteuern, nach dem innerstaatlichen Recht aber nicht, so würde eine Besteuerung entfallen, da das Doppelbesteuerungsabkommen zwar nationale Steueransprüche einschränken, aber nicht solche begründen kann.

I. Der Betriebstättenbegriff im englischen Steuerrecht

Wie bereits ausgeführt ¹⁾, wählt das englische Steuerrecht als Grundlage für die Besteuerung von Steuerausländern nicht die Betriebstätte, sondern "taxable activities". Im Vergleich zu den kontinental-europäischen Steuersystemen, führt in Großbritannien schon eine geringere Bindung des ausländischen Unternehmens an die inländische Volkswirtschaft zur Steuerpflicht. Es genügt hierzu bereits der Abschluß des Kaufvertrages im Vereinigten Königreich.

1) Siehe oben, S. 26.

Aber wenn auch das Betriebsstättenprinzip erst mit dem Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen in das britische Steuersystem Eingang fand ¹⁾, ein der Betriebsstätte ähnlicher Begriff, nämlich "branch or agency", ist auch dem britischen Steuerrecht nicht unbekannt. Allerdings wird dieser Ausdruck niemals im Zusammenhang mit der Begründung der Steuerpflicht verwendet, sondern er spielt bei der Veranlagungsmethode und der Gewinnermittlung eine Rolle ²⁾. So bestimmt z.B. s. 246 (1) TA 1970, daß nicht ansässige Kapitalgesellschaften nur dann zur Corporation Tax herangezogen werden, wenn sie im Vereinigten Königreich "carry on trade through a branch or agency". Tritt der Fall ein, daß eine ausländische Gesellschaft ohne eine Zweigniederlassung oder Vertretung in Großbritannien tätig wird, etwa bei einer kurzfristigen Montage, dann unterliegen die erzielten Gewinne der Gesellschaft nach rein innerstaatlichem Recht der Income Tax.

Der Ausdruck "branch or agency" bedeutet nach s. 118 TMA 1970 "any factorship, agency, receivership, branch or management", wobei - ähnlich dem Betriebsstättenbegriff im Doppelbesteuerungsabkommen - an feste Geschäftseinrichtungen ("branch") oder an personelle Bindungen ("factorship, agency, receivership, management") angeknüpft wird.

II. Die Betriebsstätte im Doppelbesteuerungsrecht

1) Allgemeine Definition

Das deutsch-britische Doppelbesteuerungsabkommen von 1964 hat (in der englischen Fassung) den Betriebsstättenbegriff des OECD-Musterabkommens wörtlich übernommen. Zwischen dem deutschen Text des deutsch-britischen Abkommens (Art. II (1) 1) DBA 1964) und der deutschen Übersetzung des OECD-

1) Vgl. HELLGAR, C.D.: L'établissement stable dans le droit fiscal national et international; la notion de l'établissement stable et la répartition des patrimoine et des bénéfices entre plusieurs établissements stables de la même entreprise, in: GDF I, Vol. XXXIV a, Wien 1957 (Nationalbericht), S. 249.

2) SS. 78, 79, 84 (1) TMA 1970, s. 246 (1) TA 1970.

Musterabkommens ¹⁾(Art. 5) bestehen im Wortlaut einige Abweichungen, die allerdings den Sinn der Bestimmung nicht ändern.

Der Ausdruck "Betriebsstätte" bedeutet im Doppelbesteuerungsabkommen "eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird" ²⁾. Diese allgemeine Definition hebt vier Merkmale hervor:

(1) Feste Geschäftseinrichtung.

Die gewerbliche Tätigkeit des Unternehmens muß mit Hilfe einer körperlichen, örtlich gebundenen Anlage durchgeführt werden, die mit den für den Geschäftsbetrieb erforderlichen Sachmitteln ausgestattet ist ³⁾. An die Geschäftseinrichtung werden geringe Anforderungen gestellt. Je nach der Natur der Betätigung kann die Geschäftseinrichtung ein Gebäude, ein Raum oder nur ein bestimmtes Stück Land (z.B. für Lagerzwecke) sein.

Durch das Adjektiv "fest" sollen ständig wechselnde Beschäftigungsorte, wie sie beim Wandergewerbe und in der Flußschifffahrt vorkommen, ausgeschlossen werden ⁴⁾.

(2) Die Geschäftseinrichtung muß "unternehmenseigen" sein.

Dem Unternehmer muß hinsichtlich der Einrichtung die tatsächliche Verfügungsmacht zustehen. Nicht erforderlich ist formelles Eigentum oder der Besitz aufgrund eines Miet- oder Pachtverhältnisses, es genügt die völlige oder teilweise Gebrauchsüberlassung oder die Einräumung eines nicht nur vorübergehenden Mitbenutzungsrechtes.

(3) Die Geschäftseinrichtung muß eine "ständige" sein.

Das Merkmal "ständig", "nachhaltig" oder "dauerhaft" ist zwar nicht expressis verbis in die Definition aufgenommen worden, es kommt aber z.B. bei der englischen Be-

1) Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steueraus-schusses der OECD 1963, herausgegeben vom Bundesmini-sterium der Finanzen, Bonn 1965 (zit.: OECD-Musterab-kommen), S. 52 f.

2) Art. II (1) 1) (i) DBA nF.

3) Vgl. KORN-DIETZ: Doppelbesteuerung, Vorbem. IV D 5, S. 86.

4) Vgl. OECD-Musterabkommen, S. 89.

zeichnung "permanent establishment" zum Ausdruck ¹⁾. Zudem ist der Grundsatz im internationalen Steuerrecht unbestritten, daß Geschäftseinrichtungen, die nur vorübergehenden Zwecken dienen (etwa ein Messestand), nicht im Niederlassungsstaat besteuert werden sollen. Im allgemeinen wäre es unzweckmäßig, die "Dauerhaftigkeit" einer Geschäftseinrichtung durch eine bestimmte Zeitspanne festzulegen. Lediglich Bauausführungen und Montagen gelten als Betriebsstätte, wenn sie länger als zwölf Monate dauern.

- (4) In der Geschäftseinrichtung muß sich die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise vollziehen. Die Problematik dieses Merkmals liegt im Ausdruck "teilweise vollziehen". Übt eine Betriebsstätte die Tätigkeit des Unternehmens "ganz" aus, dürfte sich dies unschwer feststellen lassen. Aber ist unter "teilweiser" Ausübung jede Art von Betätigung gemeint, die dem Unternehmen in irgendeiner Weise dient oder beschränkt sie sich auf solche Tätigkeiten, die unmittelbar zum Prozeß der Leistungserstellung und Leistungsverwertung des Unternehmens beitragen? Für die allgemeine Definition des Betriebsstättenbegriffes ist der weiteren Auffassung zu folgen ²⁾. Danach kommt es auf die Art der Tätigkeit und ihre Bedeutung im Rahmen des Gesamtunternehmens nicht an, insbesondere ist ein direkter Beitrag zum Gewinn des Gesamtunternehmens nicht erforderlich ³⁾. Aber es muß an dieser Stelle daraufhingewiesen werden, daß diese weitere Auslegung aufgrund des Ausnahmekataloges ⁴⁾ erheblich eingeschränkt wird.

-
- 1) Aus dem ortsbezogenen Merkmal "fest" kann keine zeitliche Bindung abgeleitet werden. Ders. M. KORN-DIETZ: Doppelbesteuerung, Vorbem. IV D 7, S. 87; a.A. DEBATIN, Helmut: Die Gewerbesteuer im internationalen Doppelbesteuerungsrecht, in: DB 1962, Beilage Nr. 12, S. 4.
2) Ders. M. KORN-DIETZ: Doppelbesteuerung, Vorbem. IV D 8, S. 87.
3) Vgl. OECD-Musterabkommen, S. 87 f.
4) Art. II (1) 1) (iii) DBA nF.

2) Typische Betriebstättenformen

Im Anschluß an die Betriebstättendefinition bringt das Doppelbesteuerungsabkommen eine Aufzählung typischer Betriebstättenformen ¹⁾:

- | | |
|-----------------------|--------------------------------|
| - Ort der Leitung | - Werkstätten |
| - Zweigniederlassung | - Bergwerke, Steinbrüche etc. |
| - Geschäftsstellen | - Bauausführungen und Montagen |
| - Fabrikationsstätten | |

Dieser Katalog ist keineswegs abschließend, sondern beschränkt sich auf diejenigen Beispiele, die allgemein geläufig sind und anerkannt werden ²⁾. Andererseits führt eine der genannten Bezeichnungen nicht allein schon zur Annahme einer Betriebstätte, es müssen vielmehr stets die Betriebstättenmerkmale vorliegen.

Die meisten der genannten Beispiele sprechen für sich und bedürfen keiner Erläuterung. Lediglich auf den "Ort der Leitung" und auf die "Bauausführung und Montage" soll etwas näher eingegangen werden.

Der "Ort der Leitung" wurde in den Katalog aufgenommen, da eine gewerbliche Tätigkeit nicht notwendigerweise in Geschäftsräumen ausgeübt werden muß. Es ist z.B. der Fall denkbar, daß der Leiter einer Patent-Holding-Gesellschaft seine Anweisungen von der Wohnung aus erteilt. Die Betriebstätte befindet sich dann dort, wo die Anweisungen tatsächlich gegeben werden.

Zu den Betriebstätten gehören auch Bauausführungen (building sites or constructions) und Montagen (assembly projects), deren Dauer zwölf Monate überschreitet ³⁾. Die steuerliche Veranlagung im Quellenstaat kann bereits vor Ablauf der Zwölfmonatsfrist durchgeführt werden, wenn die Arbeiten

1) Art. II (1) 1) (ii) DBA nF.

2) Vgl. OECD-Musterabkommen, S. 90.

3) Vgl. HOG, Kurt: Zur Besteuerung von Einkünften bei der Errichtung von Anlagen im Ausland, DstBpr 1968, S. 97 - 99.

offensichtlich länger als ein Jahr dauern. Zu den Bauausführungen zählen neben Neukonstruktionen, der Wiederaufbau und der Abbau eines Projekts, sowie Erd- und Baggerarbeiten. Arbeitsgemeinschaften haben zur Folge, daß jeder Beteiligte, sei es als Partner oder Unbeteiligter, steuerlich eine Betriebstätte unterhält.

3) Ausnahmeregelungen

a) Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr

Bei Unternehmen, die Gewinne aus der Schiff- oder Luftfahrt erzielen, ist das Besteuerungsrecht demjenigen Land zugeteilt, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung befindet (Art. V DBA nF). Auf den Wohnsitz des Unternehmers und auf etwaige Betriebstätten kommt es nicht an. Das bedeutet, auch wenn ein deutsches Schiff- oder Luftfahrtunternehmen in Großbritannien Betriebstätten unterhält, werden die Gewinne dieser Betriebstätten nicht im Quellenstaat besteuert. Zu beachten ist, daß von dieser Regelung nur die im internationalen Verkehr (im Sinne des Art. II (1) m) DBA nF) erzielte Gewinne betroffen sind ¹⁾.

Diese Zuteilungsnorm kommt in erster Linie für Unternehmen der Personen- und Güterbeförderung in Betracht. Nach den Erläuterungen des OECD-Musterabkommens ist die Vorschrift auch auf Gewinne aus der Vermietung eines vollständig ausgerüsteten und bemannten Schiffes oder Luftfahrzeugs anzuwenden ²⁾. Der Art. V DBA nF erstreckt sich ferner auf alle ergänzenden Tätigkeiten, die eng mit dem unmittelbaren Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen verbunden sind. Das

1) Im DBA 1954 wurden noch die Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen schlechthin erfaßt.

2) Vgl. OECD-Musterabkommen, S. 114.

OECD-Musterabkommen nennt beispielhaft ¹⁾:

- der Verkauf von Schiffs- oder Flugkarten für andere Unternehmen
- der Betrieb von Zubringerbussen zwischen einer Stadt und dem Flughafen
- Reklame und Werbung.

b) Feste Geschäftseinrichtungen, die nicht als Betriebstätten gelten.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zählt im Art. II (1) 1) (iii) eine Reihe von Tätigkeiten und Anlagen auf, die keine Betriebstätte begründen, selbst wenn eine feste Geschäftseinrichtung vorhanden ist. Die Generalklausel, nach der keine Betriebstätte vorliegt, wenn eine Tätigkeit nur vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, drückt den Grundsatz aus, daß Leistungen einer festen Geschäftseinrichtung, "die der Gewinnerzielung des Hauptunternehmens zu weit vorausgehen" ²⁾ keinen Steueranspruch des Quellenstaates auslösen können.

Im einzelnen werden als Ausnahmen aufgeführt: die Benutzung von Einrichtungen zum Zwecke der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung eigener Waren und Güter, sowie der eigentliche Bestand von Waren und Gütern, soweit er zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung dient oder zur Be- und Verarbeitung durch einen anderen Unternehmer unterhalten wird. Von besonderer Bedeutung ist ferner die Ausnahmeregelung für jegliche Einkaufstätigkeit und Werbe-, Forschungs- und Auskunftsstellen. Das ebenfalls erwähnte "Informationsbüro" erfaßt vor allem Nachrichtenbüros und Zeitungsagenturen.

Ob eine Kumulierung der im Ausnahmekatalog aufgeführten TÄ-

1) Vgl. OECD-Musterabkommen, S. 115.

2) Ebenda, S. 92.

tigkeiten in derselben Geschäftseinrichtung zu einer Besteuerung im Quellenstaat führt, muß nach dem Wortlaut des Abkommens ¹⁾ bejaht werden ²⁾. Diese Schlußfolgerung läßt sich auch theoretisch rechtfertigen, da das Unternehmen durch die Kombination verschiedener, wenn auch sekundärer Tätigkeiten, im Lande wesentlich intensiver auftritt. Gegen diese Auslegung kann angeführt werden, daß die Behandlung mehrerer sekundärer Tätigkeiten zusammen als Betriebstätte zu einer willkürlichen Besteuerung führt, da diese Tätigkeiten ebenso gut getrennt (d.h. in verschiedenen Geschäftseinrichtungen), als auch gemeinsam ausgeübt werden können.

Das OECD-Musterabkommen gibt zwar zu diesem Problem keinen Hinweis, aber es scheint doch fraglich zu sein, ob die Besteuerung mehrerer sekundärer Tätigkeiten im Quellenstaat mit der liberalen Grundeinstellung der am OECD-Musterabkommen orientierten Abkommen in Einklang zu bringen ist. Zweifelsfrei läßt sich diese Frage nur im Verständigungsverfahren zwischen den beteiligten Staaten klären. Noch vorteilhafter wäre eine Neuformulierung der Abkommensvorschrift, wie sie bereits in das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen von 1966 aufgenommen wurde. Danach "begründen eine oder mehrere der folgenden Tätigkeiten keine Betriebstätte... (es folgt der Ausnahmekatalog)" ³⁾.

4) Erweiterung des Betriebstättenbegriffes

Ein ausländischer Unternehmer kann nicht nur durch eine feste Geschäftseinrichtung unmittelbar und nachhaltig an der inländischen Wirtschaft teilnehmen, er kann sich dazu auch eines Vertreters bedienen, der an seiner Stelle Rechtsgeschäfte vornimmt. Dieser Tatsache trägt das Doppelbesteuerungsabkommen Rechnung, in dem es auch eine "personelle

¹⁾ "...Einrichtungen ausschließlich zur Lagerung...".

²⁾ Ders. M. WEBER, Ernst: Das deutsch-englische Doppelbesteuerungsabkommen vom 26. November 1964, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1965), S. 101.

³⁾ Art. II (1) c) (cc) deutsch-amerikanisches DBA 1966.

Verfestigung" ¹⁾ als eine Betriebstätte behandelt, mit der steuerlichen Folge, daß die durch die Tätigkeit des Vertreters entstandenen Unternehmensgewinne im Quellenstaat erfaßt werden. Der "Vertreter" als Anknüpfungsmerkmal der Steuerpflicht findet, wie bereits dargelegt ²⁾, auch im nationalen englischen Steuerrecht Anwendung.

Nun können unter dem Ausdruck "Vertreter" (agent) sehr unterschiedliche Erscheinungsformen subsummiert werden. Es gibt selbständige und unselbständige Vertreter, Vertreter mit genereller Vertretungsbefugnis (universal, general agent) oder spezieller Vollmacht (special agent), etc. Im internationalen Wirtschaftsverkehr soll aber nicht jede Art von "Vertreter" als Betriebstätte gelten, sondern nur solche, die ganz bestimmte Voraussetzungen erfüllen.

Nach Art. II (1) 1) (iv) DBA nF gilt nur eine Person, die in einem Gebiet für ein Unternehmen des anderen Gebietes tätig ist, als Betriebstätte, "wenn sie eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens in diesem Gebiete Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt".

Vergleicht man die Betriebstättenmerkmale der festen Geschäftseinrichtungen und der Vertreter, so kann man feststellen, daß bei beiden gleiche oder ähnliche Gedanken zu Grunde liegen.

(1) Das Merkmal "feste Geschäftseinrichtung" fehlt beim Vertreter. Der Art. II (1) 1) (iv) DBA nF kann nur diejenigen Fälle erfassen, die nicht den Betriebstättenbegriff des Art. (1) 1) (i) DBA nF erfüllen ³⁾. Zwar wird

¹⁾ DEBATIN, Helmut: Standort und Orientierung des deutschen internationalen Steuerrechts, in: FR 1970, S. 14.

²⁾ Siehe oben, S. 28.

³⁾ Vgl. OECD-Musterabkommen, S. 94: "...erscheint es notwendig...gewisse Kategorien von Personen wegen der Art ihrer Geschäftstätigkeit als Betriebstätte zu behandeln, auch wenn das Unternehmen keine feste Geschäftseinrichtung hat" und BELLSTEDT, Christoph: Der "ständige Vertreter" im Außensteuerrecht, in: DB 1968, S. 1557: "Ergibt der Sachverhalt jedoch, daß bereits die Betriebstättendefinition des Doppelbesteuerungsabkommens wegen Vorhandenseins einer ständigen Geschäftseinrichtung erfüllt ist, dann ist die beschränkte Steuerpflicht schon damit gegeben, ohne daß es noch darauf ankäme, ob sich in der Betriebstätte ein ständiger Vertreter oder eine andere Person befindet".

es selten vorkommen, daß ein Vertreter gänzlich ohne materielle Hilfsmittel auskommt, in diesem Zusammenhang ist aber entscheidend, daß er keine Einrichtung benutzt, über die das vertretene Unternehmen die tatsächliche Verfügungsgewalt besitzt.

An Stelle der "festen Geschäftseinrichtung" tritt das Merkmal "Vollmacht...Verträge abzuschließen". Diese Vollmacht stellt ähnlich wie die feste Geschäftseinrichtung eine intensive Bindung des ausländischen Unternehmens an die inländische Wirtschaft dar, die eine Besteuerung im Quellenstaat rechtfertigt. In allen anderen Fällen, wenn beispielsweise der Vertreter Verträge nur einholen darf, wird nach allgemeiner Abkommenspraxis keine Steuerpflicht im Quellenstaat ausgelöst.

Entsprechend der Ausnahmeregelung bei der Betriebstätte, werden auch Vertreter, deren Tätigkeit sich auf den Einkauf von Gütern und Waren für das Unternehmen beschränkt, nicht im Quellenstaat besteuert.

- (2) Sowohl die Betriebstätte, als auch die Vertretung darf nicht nur vorübergehender Natur sein. Dieses Merkmal drückt Art. II (1) 1) (iv) DBA nF durch den Halbsatz "...und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt" aus. Damit sollen einmalige oder gelegentliche Vertretungen ausgeschlossen werden.
- (3) Dem Betriebstättenmerkmal "Verfüugungsmacht über die Geschäftseinrichtung" entspricht die Weisungsbefugnis des vertretenen Unternehmens gegenüber dem Vertreter ¹⁾, denn als Betriebstätte gelten nur solche Vertreter, die wirtschaftlich und rechtlich vom Unternehmen abhängig sind. Bei beiden steuerlichen Anknüpfungspunkten kommt der gleiche Gedanke zum Ausdruck, nämlich die inländische Untereinheit eines ausländischen Unternehmens.

Fortsetzung der Quellenangaben:

- 3) KORN-DIETZ (Doppelbesteuerung, Vorbem. IV D 11, S. 89) vertreten die Meinung, daß bei einer Vertretung auf die Prüfung der Betriebstättenmerkmale verzichtet werden kann, wenn eine entsprechende Vollmacht vorhanden ist.

¹⁾ Vgl. KUNZE, K.: Der ständige Vertreter im Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2 1964, S. 180.

- (4) Das vierte Merkmal der Betriebstätte - in der Betriebstätte muß die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden - wird ebenfalls durch die Abhängigkeit des Vertreters erfüllt.

Nach Art. II (1) 1) (v) DBA nF wird ein Unternehmer nicht schon deshalb so behandelt, als habe er eine Betriebstätte, weil er dort Geschäftsbeziehungen mit Maklern, Kommissionären oder anderen unabhängigen Vertretern unterhält, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln ¹⁾. Die im nationalen englischen Steuerrecht geforderte "angemessene Provision" ²⁾ dürfte gegenüber dem Abkommen keine zusätzliche Voraussetzung bilden. Sie wird durch die wirtschaftliche und rechtliche Unabhängigkeit des Vertreters impliziert. Der Grundsatz, daß Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Gewerbebetrieben (zwischen ausländischem Unternehmen und inländischem unabhängigen Vertreter) zu keiner Besteuerung des ausländischen Unternehmens im Quellenstaat führt, schließt nicht aus, daß auch ein unabhängiger Vertreter unter bestimmten Umständen als Betriebstätte behandelt wird. Dieser Fall würde dann eintreten, wenn er für ein ausländisches Unternehmen Geschäfte tätigt, die über den Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit hinausgehen und er somit die Voraussetzungen des Art. II (1) 1) (iv) DBA nF erfüllt.

5) Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmen

a) Beteiligung an Personengesellschaften

Nach Art. III (2) DBA nF wird der Anteil an den Gewinnen eines Unternehmens, der auf einen Mitunternehmer (partner)

¹⁾ Diese Formulierung bedeutet eine erhebliche Änderung gegenüber DBA 1954. Nach dem alten Abkommen wurden auch unabhängige Vertreter als Betriebstätten behandelt, wenn sie über eine allgemeine Vertragsvollmacht oder über ein Warenlager des Unternehmens verfügten. Diese Ausnahmeregelung wurde zugunsten einer einheitlichen Behandlung aller unabhängigen Vertreter fallengelassen.

²⁾ S. 82 (1) (b) TMA 1970.

entfällt, im Quellenstaat besteuert, wenn die Personengesellschaft dort eine Betriebstätte unterhält. Die gleiche Behandlung von "Gewinnanteilen an einer Personengesellschaft" und von "gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens" erweitert nicht den Betriebstätten-b e g r i f f des Doppelbesteuerungsabkommens. Denn nicht die Beteiligung an sich gilt als Betriebstätte, sondern das Steuergut "Gewinnanteil an einer Personengesellschaft" wird gemäß dem Betriebstätten-p r i n z i p dort besteuert, wo sich eine Betriebstätte befindet ¹⁾.

b) Beteiligung an Kapitalgesellschaften

Die Tatsache, daß eine Gesellschaft von einer anderen (ausländischen) Gesellschaft beherrscht wird, macht die Tochtergesellschaft "für sich allein" nicht zur Betriebstätte der Muttergesellschaft (Art. II (1) 1) (vi) DBA nF) ²⁾. Diese Regelung bedeutet indessen nicht, daß eine Tochtergesellschaft überhaupt als Betriebstätte ausscheidet. Schließt die Tochtergesellschaft, aufgrund der ihr übertragenen Vollmacht, Verkaufsverträge im Namen der Muttergesellschaft ab und erfüllt sie damit die Voraussetzungen des "abhängigen Vertreters" wird die Muttergesellschaft im Quellenstaat dann mit den Gewinnen steuerpflichtig, die auf die Vertretungstätigkeit der Tochtergesellschaft entfallen. Davon bleiben unberührt die Gewinne, die die Tochtergesellschaft im Rahmen ihres ordentlichen Gewerbebetriebes erwirtschaftet hat.

Nach dem Wortlaut des Artikels greift das Betriebstättenprinzip nicht bei beherrschten und herrschenden Gesellschaften ³⁾ ein. Zweifellos gilt der Grundsatz auch, wenn das herrschende

1) Vgl. HOHENSEE, Günther - BELLSTEDT, Christoph, a.a.O., S. 152.

2) Dies ist als ein vertraglicher Ausschluß der internationalen Organschaft zu verstehen. Vgl. FLICK, H.: Der Begriff der festen Betriebstätte und seine Entwicklung in verschiedenen Ländern, insbesondere mit Hinblick auf die Harmonisierung künftiger Doppelbesteuerungsabkommen, in: CDFI, VI. LII, Stockholm 1967 (Nationalbericht), S. 458 f.

3) Der Begriff "Gesellschaft" bezeichnet nach Art. II (1) g) DBA nF nur juristische Personen.

Unternehmen eine andere Rechtsform - Einzelfirma, Personengesellschaft - aufweist, da Art. II (1) l) (vi) DBA nF lediglich die steuerliche Eigenständigkeit der juristischen Person (der Tochtergesellschaft) anerkennt ¹⁾.

B) Grundsätze der Betriebstättenbesteuerung

I. Das Steuergut

1) "Gewerbliche Gewinne" im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens

Gemäß dem Betriebstättenprinzip darf der Niederlassungsstaat die gewerblichen Gewinne der Betriebstätte besteuern. Was aber unter "gewerbliche Gewinne" zu verstehen ist, wird im Abkommen nicht definiert. Lediglich im Art. II (1) k) DBA nF werden Mieten oder Lizenzgebühren für kinematographische Filme als gewerbliche Gewinne qualifiziert.

Für die Auslegung des Abkommensbegriffes kann nicht auf das innerstaatliche Recht zurückgegriffen werden ²⁾, da das Doppelbesteuerungsabkommen eine eigene Ordnung der Einkunftsarten aufstellt, die sich nicht immer mit der Einteilung der Einkünfte nach innerstaatlichem Recht deckt.

Neben den Gewinnen aus ihrer eigentlichen gewerblichen Tätigkeit können einer Betriebstätte auch andere Einkünfte zufließen, wie Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Kapitalgewinne, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen etc., für die das Abkommen besondere Aufteilungsregeln vorsieht.

Die Art. ~~XXX~~ VI (Dividenden), VII (Zinsen und Lizenzgebühren) und VIII (2) (Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens) des Abkommens enthalten einen sog. Betriebstättenvorbehalt. Danach können die genannten Einkunftsarten, wenn

1) Im deutsch-belgischen Doppelbesteuerungsabkommen wird anstelle des Begriffes "Gesellschaft" der neutrale Begriff "Unternehmen" gebraucht. Vgl. auch die abweichende Formulierung in Art. II (1) c) (fr) DBA - USA/BRD.

2) So auch DEBATIN, Helmut: Internationale Steueraspekte in der deutschen höchstrichterlichen Rechtsprechung, in: DStZ (A) 1966, S. 166; a.A. WEBER, Ernst: a.a.O., S. 99.

sie einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, in dem Gebiet besteuert werden, in dem die Betriebsstätte unterhalten wird ¹⁾. Diese Regelung räumt also dem Betriebsstättenprinzip den Vorrang gegenüber den anderen Zuteilungsregeln ein.

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. XII (1) DBA nF) und Gewinne aus der Veräußerung derartigen Vermögens (Art. VIII (1) DBA nF) dürfen dagegen nur in dem Gebiet besteuert werden, in dem sich der Vermögensgegenstand befindet. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn das unbewegliche Vermögen zum Betriebsvermögen eines Unternehmens (Betriebsstätte) gehört ²⁾. Im Konfliktfall tritt hier das Betriebsstättenprinzip gegenüber dem Belegenheitsprinzip zurück.

Es bleibt im Ergebnis gleich, ob nun die der Betriebsstätte zurechenbaren Einkünfte ein Teil des "gewerblichen Gewinns" im Sinne des Abkommens werden oder weiterhin "besondere Einkünfte", die aber nach dem Betriebsstättenprinzip besteuert werden. Nach Auffassung des OECD-Musterabkommens ³⁾ ist dem Begriff "Gewinn" eine möglichst weite Bedeutung beizumessen, und zwar so, daß er alle Einkünfte aus dem Betrieb eines Unternehmens einschließt". Aus der Sicht des deutschen Steuerrechts könnte dieser Auslegung ohne weiteres zugestimmt werden, da Einkünfte aus nicht typisch gewerblichen Einkunftsarten den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines gewerblichen Betriebes anfallen. Auch für das britische Steuerrecht lassen sich Argumente anführen, die für einen weiten Gewinnbegriff sprechen. Im englischen Recht ist der in der englischen Fassung des Abkommens verwendete Begriff "industrial or commercial profits" sonst unbekannt. Nach innerstaatlichem Recht kann ein Unternehmen drei Arten von Gewinnen (profits) erzielen:

¹⁾ Art. VI (5), Art. VII (5), Art. VIII (2) DBA nF.

Im Einklang mit Art. V DBA nF werden Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr und dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dienende bewegliche Vermögen nur in dem Staat besteuert, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

²⁾ Art. XII (4) DBA nF.

³⁾ OECD-Musterabkommen, S. 112.

- "income of trade", darunter sind die Gewinne aus der eigentlichen Tätigkeit des Unternehmens zu verstehen;
- "profits of property or rights", dazu zählen Einkünfte wie Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren etc.;
- "capital gains", das sind Gewinne, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entstehen.

Ungeachtet der Tatsache, daß die drei Gewinnarten beim Einzelunternehmer und Personengesellschaften von verschiedenen Steuern (Income Tax, Capital Gains Tax) erfaßt werden, deutet die Verwendung eines besonderen Gewinnbegriffes im Abkommen daraufhin, daß "industrial or commercial profits" alle drei britischen Gewinnarten umfaßt und nicht etwa mit "trading income" identisch ist ¹⁾.

2) Begrenzung des Steuergutes

a) Keine "Attraktionskraft" der Betriebstätte

Art. III (1) 2. Satz DBA nF bestimmt, daß der Quellenstaat nur diejenigen Gewinne besteuern darf, die der Betriebstätte zugerechnet werden können - mit anderen Worten: Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates erstreckt sich nicht auf solche Gewinne, die das ausländische Unternehmen im Betriebstättenstaat ohne Inanspruchnahme der Betriebstätte erzielt hat.

¹⁾ Vgl. auch die Definition von "industrial or commercial profits" in Art. III (5) DBA-USA/BRD und Art. III (5) DBA-GB/USA: "Der Begriff 'gewerbliche Gewinne' bedeutet Einkünfte eines Unternehmens aus der aktiven Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit und umfaßt auch die Einkünfte, die ein Unternehmen erzielt, indem es Dienstleistungen durch seine Angestellten oder andere Kräfte erbringen läßt; er umfaßt aber nicht die Einkünfte, die im Artikel VI Absätze 1 bis 6 (Dividenden), Artikel VII Absätze 1 und 2 (Zinsen), Artikel VIII Absätze 1 bis 3 (Lizenzgebühren), Artikel IX (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Bodenschätze), Artikel IX A Absätze 1, 2 und 4 (Veräußerungsgewinne) und Artikel X (Arbeit oder persönliche Dienste) behandelt sind". Aus dieser Formulierung folgt, daß die besonderen Einkünfte Bestandteil des "gewerblichen Gewinns" werden, wenn der Betriebstättenvorbehalt eingreift.

Diese Regelung bezieht sich nicht auf den oben erörterten "Betriebsstättenvorbehalt", sondern auf die sog. "Attraktionskraft" der Betriebsstätte. Nach diesem Prinzip werden Erträge, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehen, dem Betriebsättengewinn zugerechnet oder es werden zumindest diese Erträge - wegen des Bestehens einer Betriebsstätte - im Quellenstaat besteuert.

Im Gegensatz zum deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen ¹⁾ kommt im deutsch-britischen Abkommen das Prinzip der Attraktionskraft, in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen ²⁾, nicht zur Anwendung.

Der Ausschluß des Attraktionsprinzips durch das Doppelbesteuerungsabkommen bewirkt eine wesentliche Einengung des britischen innerstaatlichen Steueranspruchs. Nach britischem Steuerrecht werden nicht ansässige Personen im Namen ihrer Zweigniederlassung oder ihres Vertreters zur Steuer veranlagt, gleichgültig ob die Gewinne der Zweigniederlassung bzw. dem Vertreter zugeflossen sind oder nicht ³⁾ und mit allen Gewinnen "arising, whether directly or indirectly, through or from any branch or agency" ⁴⁾. Da diese Bestimmungen lediglich den Veranlagungsmodus regeln, die Steuerpflicht einer nicht ansässigen Person aber durch die Einkommensquelle (trading within the United Kingdom) ausgelöst wird, werden sämtliche Gewinne eines ausländischen Unternehmens in Großbritannien zu Veranlagungszwecken bei der Zweigniederlassung oder dem Vertreter zusammengefaßt ⁵⁾.

1) Vgl. Art. III (1) 2. Satz DBA - USA/BRD: "... der andere Staat (kann) die gewerblichen Gewinne des Unternehmens besteuern, jedoch nur soweit, als sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können oder als sie aus Quellen innerhalb dieses anderen Staates durch den Verkauf von Gütern oder Waren der gleichen Art wie die von der Betriebsstätte verkauften Güter oder Waren oder durch andere Geschäfte erzielt werden, die von gleicher Art sind wie die von der Betriebsstätte getätigten Geschäfte".

2) Vgl. dazu OECD-Musterabkommen, S. 101 f.

3) S. 78 TMA 1970.

4) SS. 79, 84, 85 TMA 1970.

5) Vgl. auch SASS, Gert: Revision des deutsch-britischen Doppelbesteuerungsabkommens, in: AWD 1971, S. 334.

Diese innerstaatliche Regelung wird durch das Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt. Der Betriebsstättenstaat darf nur die der Betriebsstätte direkt zurechenbaren ¹⁾ Gewinne besteuern.

Es ist verständlich, daß das Attraktionsprinzip hauptsächlich in denjenigen Staaten entwickelt wurde, deren beschränkte Steuerpflicht an "taxable activities" und nicht an die Betriebsstätte anknüpft. Denn die durch das Betriebsstättenprinzip der Doppelbesteuerungsabkommen eingeeengte Steuerhoheit, kann mit Hilfe der "Attraktionskraft" der Betriebsstätte wieder auf den ursprünglichen Umfang erweitert werden.

b) Begünstigung der Einkaufstätigkeit

Nicht als Betriebsstätte gelten feste Geschäftseinrichtungen ausschließlich zum Einkauf von Gütern oder Waren (Art. II (1) 1) (iii) dd DBA nF). Dieser Gedanke wird bei der Ermittlung des Betriebsättengewinns wieder aufgegriffen. Nach Art. III (4) DBA nF dürfen einer Betriebsstätte Gewinne des Unternehmens nicht schon deshalb zugerechnet werden, weil die Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen Güter oder Waren erwirbt.

Diese Bestimmung kann sich nur auf eine Betriebsstätte beziehen, die neben ihrer sonstigen Tätigkeit auch Einkäufe für die Hauptniederlassung durchführt. Denn eine Einrichtung ausschließlich zum Einkauf von Gütern und Waren konstituiert keine Betriebsstätte im Sinne des Abkommens und Gewinne des Unternehmens, die auf Einkäufe im Betriebsstättenstaat, ohne Inanspruchnahme der Betriebsstätte, zurückzuführen sind, dürfen gemäß Art. III (1) DBA nF - keine Attraktionskraft der Betriebsstätte - nicht der Betriebsstätte zugerechnet werden. Bei dem Art. III (4) DBA nF zugrundgelegten Tatbestand darf der Betriebsättengewinn ^{nicht} um einen fiktiven Gewinn aus dem Wareneinkauf erhöht werden. Daraus folgt aber auch, daß Auf-

1) Vgl. dazu BOCK, Manfred: Welche Wirtschaftsgüter "gehören tatsächlich" zur Betriebsstätte?, in: AWD 1970, S. 25 ff.

wendungen, die sich im Zusammenhang mit der Einkunfts-tätigkeit ergeben ¹⁾, bei der Ermittlung des Betriebstättengewinnes ausscheiden müssen. Die Trennung dieser Aufwendungen von den übrigen Aufwendungen der Betriebstätte setzt eine entsprechende Gestaltung des Rechnungswesens voraus. Nicht erforderlich erscheint nach dem Wortlaut des Abkommens, eine sachliche und organisatorische Abgrenzung der Einkaufstätigkeit von der sonstigen Tätigkeit der Betriebstätte zu sein ²⁾.

II. Die Methoden der Gewinnermittlung

1) Theoretische Gewinnermittlungsverfahren

a) Vorbemerkung

Nach dem Betriebstättenprinzip soll jeder Vertragstaat denjenigen Teil des Unternehmensgewinnes besteuern, der aufgrund der volkswirtschaftlichen Zugehörigkeit auf ihn entfällt. Zu diesem Zweck müßte der tatsächlich von der Betriebstätte erzielte Gewinn festgestellt werden. In der Praxis führt dies jedoch zu erheblichen Schwierigkeiten, denn die verursachungsgerechte Aufteilung des Gesamtgewinnes eines Unternehmens auf die einzelnen Betriebsteile - und die Betriebstätte ist rechtlich stets nur ein Teil des Ganzen - wird sich exakt wohl nur in Ausnahmefällen durchführen lassen. Der Gesamtgewinn setzt sich in der Regel aus sehr vielen interdependenten Faktoren zusammen, so daß sich die gewinnerzeugende Leistung eines Betriebsteils kaum isolieren läßt. Zudem können innerbetriebliche Transaktionen zu Gewinnverschiebungen zwischen Betriebstätte und Zentraleinheit

¹⁾ Einschließlich eines angemessenen Teils der Gemeinkosten.

²⁾ Eine derartige sachliche und organisatorische Abgrenzung wird im Abschnitt 8 der Richtlinien zum deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen 1954 (BStBl 1957 I S. 154) gefordert. Für die deutsch-britischen Beziehungen ist keine derartige Regelung bekannt.

führen; nicht immer sind hierfür steuerpolitische Überlegungen die Ursache, auch berechnete kaufmännische Gründe können die Gestaltung der Transaktionen bestimmen.

In der Praxis wurden zwei Methoden zur Bestimmung des Betriebstättengewinns entwickelt, die üblicherweise als "direkte" und "indirekte" Methode bezeichnet werden ¹⁾.

b) Die direkte Methode

Die direkte Methode (separate accounting) geht von einer fiktiven, steuerlichen Vonselbständigung der Betriebstätte aus, wobei allerdings im allgemeinen diese Betrachtungsweise nicht uneingeschränkt gilt.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Betriebstättengewinns ist das Rechnungswesen der Betriebstätte. Bestehen zwischen der Betriebstätte und der Zentraleinheit keine besonderen wirtschaftlichen Beziehungen - was aber sicher nicht die Regel ist - kann der von der Betriebstätte erzielte Gewinn wie bei einem selbständigen Unternehmen ermittelt werden. Sobald aber zwischenbetriebliche Transaktionen das Betriebsergebnis der Betriebstätte beeinflussen, muß der buchmäßige Betriebstättengewinn Korrekturen unterworfen werden, durch die etwaige Gewinnverlagerungen rückgängig gemacht werden. Als Maßstab für die Angemessenheit der innerbetrieblichen Transaktionen werden die Verhältnisse zugrunde gelegt, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen üblich sind (sog. "dealing-at-arm's length"-Klausel).

Das Doppelbesteuerungsabkommen enthält keine ausdrückliche Verpflichtung, eine bestimmte Gewinnermittlungsmethode anzuwenden. Aus dem Wortlaut von Art. III (3) DBA nF ergibt sich jedoch, daß als Denkmodell die direkte Methode zugrundegelegt ist. Nach dieser Vorschrift sind einer Betrieb-

1) Zur Problematik dieser Bezeichnungen vgl. BÄHR, Gottfried: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971, S. 61 f.

stätte diejenigen Gewinne zuzurechnen, die sie als unabhängiges Unternehmen mit gleicher oder ähnlicher Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen und unabhängig von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, hätte erzielen können. Der Art. III (3) DBA nF steht aber der Anwendung einer anderen Methode nicht entgegen, wenn damit ein Ergebnis erzielt wird, das dem direkt ermittelten Gewinn nahekommt.

c) Die indirekte Methode

Bei der indirekten Methode (fractional apportionment) wird zunächst der Gesamtgewinn des Unternehmens festgestellt und sodann auf Betriebsstätte(n) und Zentraleinheit aufgeteilt. Der Aufteilungsschlüssel richtet sich dabei nach der Art der gewerblichen Tätigkeit. Die gebräuchlichsten Aufteilungskriterien sind Umsätze, Provisionen, Löhne, Zahl der Beschäftigten, Betriebsvermögen etc.

2) Gewinnermittlungsverfahren im britischen Steuerrecht

Soweit einer Betriebsstätte Einkünfte aus "non-trading sources" zufließen, z.B. Zinsen, Dividenden, "capital gains" etc., ist die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage verhältnismäßig unproblematisch, da diese Einkünfte in der Regel eindeutig lokalisiert werden können ¹⁾. Erhebliche Schwierigkeiten bereitet dagegen die Ermittlung der Handelsgewinne (trading income) einer Betriebsstätte. Das britische Steuerrecht sieht daher im Taxes Management Act 1970, Teil VIII (Charges on Non-residents) verschiedene Verfahren

¹⁾ Dies ist eine Frage der Abgrenzung des Betriebsstättenvermögens vom Betriebsvermögen der Zentraleinheit.

vor, mit deren Hilfe die Bemessungsgrundlage der Income Tax bei "trading income" von ausländischen Unternehmen ermittelt werden kann.

a) Die "Normalmethode"

Grundsätzlich werden Nichtansässige im Vereinigten Königreich in gleicher Weise und in gleicher Höhe veranlagt und besteuert, als wären sie im Vereinigten Königreich ansässig ¹⁾.

Grundlage für die Gewinnermittlung eines britischen Unternehmens ist in der Regel eine Gewinn- und Verlustrechnung, die aus dem kaufmännischen Buchführungswerk entwickelt wird. In den meisten Fällen muß der durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Gewinn durch sog. "adjustments" korrigiert werden, d.h. der nach handelsrechtlichen (nach den Vorschriften des Companies Act 1948/67) oder anderen kaufmännischen Grundsätzen ermittelte Gewinn, wird durch Kürzungen oder Hinzurechnungen den steuerlichen Vorschriften angepaßt ²⁾.

Obwohl normalerweise diese "steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung" die Basis für die Besteuerung darstellt, enthalten die britischen Steuergesetze keine einzige Vorschrift, die den Steuerpflichtigen zur Führung von Büchern und zur Erstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet. Der Steuerpflichtige muß lediglich eine Art von Steuererklärung (return) anfertigen, aus der der "richtige", d.h. den steuerlichen Vorschriften entsprechende Gewinn hervorgeht ³⁾. Praktisch ist jedoch der Gewerbetreibende gezwungen, auch

1) S. 78 TMA 1970: "...a person not resident in the United Kingdom...shall be assessable and chargeable to income tax...in like manner and to the like amount as such non-resident person would be assessed and charged if he were resident in the United Kingdom".

2) Genauere Darstellung unten, S. 98.

3) Vgl. z.B. s. 8 TMA 1970 (return of income), s. 9 TMA 1970 (partnership return), s. 11 TMA 1970 (return of profits).

für Steuerzwecke Aufzeichnungen zu machen und Abschlüsse anzufertigen. Denn sind aufgrund anderer Gesetze (z.B. Companies Act 1948/67) ¹⁾ Bücher vorhanden, ist die Finanzbehörde berechtigt, alle diese Unterlagen einzusehen und gegebenenfalls davon Kopien zu verlangen, wenn ihr die Angaben in der Steuererklärung nicht ausreichend erscheinen ²⁾.

Sind die Unterlagen unvollständig bzw. fehlerhaft oder überhaupt keine schriftlichen Aufzeichnungen vorhanden, kann der "Inspector of taxes" oder das "Board" die Steuer "to the best of his judgement" festsetzen ³⁾. Fühlt sich ein Steuerpflichtiger zu hoch geschätzt, muß er das Gegenteil beweisen! Aus diesen Gründen gibt es in Großbritannien kaum ein Unternehmen, das nicht über ein ausgebautes Rechnungswesen verfügt.

Die dargestellte "Normalmethode" ist gemäß s. 78 TMA 1970 auch bei der Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens anzuwenden. Die britischen Steuerbehörden gehen davon aus, daß die Betriebstätte eine von der Zentraleinheit unabhängige Buchführung besitzt, die insbesondere auch Aufschluß über die zwischen den Unternehmensteilen erbrachten Leistungen und deren Vergütungen gibt. Da die britischen Steuergesetze keine Buchführungspflicht vorschreiben, also auch keine bestimmten Formen festlegen, wird als Besteuerungsbasis auch ein nach deutschen Vorschriften geführtes Rechnungswesen genügen, sofern die notwendigen "adjustments" vorgenommen werden können ⁴⁾.

1) In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, daß nach englischem Recht jede "limited company" ausnahmslos die strengen Rechnungslegungsvorschriften des Companies Act 1948/67 zu befolgen hat. Außerdem ist im Falle eines Bankrotts das Fehlen der Buchführung ein Vergehen (offence), das, obwohl für Einzelunternehmen keine handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht, streng geahndet wird.

2) S. 20 TMA 1970.

3) S. 29 (1) (b), (2) (b) TMA 1970.

4) Die Bücher müssen auch nicht in Großbritannien geführt werden. Nach s. 20 (1) (ii) TMA 1970 genügt es, wenn die Bücher nach Aufforderung durch das "Board" in angemessener Zeit vorgelegt werden.

b) Die "percentage of turnover"-Methode

In den Fällen, in denen nach Meinung des Inspektors bzw. des "Board" der Betriebstättengewinn nach der "Normal-methode" nicht ohne weiteres bestimmt werden kann ("not readily ascertained"), erlaubt s. 80 (1) TMA 1970 eine Besteuerung "on a percentage of turnover of the business done by the non-resident person". Die "percentage of turnover"-Methode kommt vor allem dann zur Anwendung, wenn die Betriebstätte keine oder nur eine unzureichende Buchführung aufweist. Der "Prozentsatz vom Umsatz" wird durch den Inspektor bzw. durch das "Board" ¹⁾ festgelegt. Dabei sollen alle Umstände des Einzelfalls, insbesondere die Art der Geschäftstätigkeit berücksichtigt werden ²⁾.

In der Verwaltungspraxis haben sich bei der Festsetzung des Prozentsatzes einige Grundsätze herausgebildet ³⁾. Ist die Betriebstätte eine bedeutende Niederlassung, mit weitgehend gleichem Aufgabenbereich wie die Zentraleinheit, wird die für die Besteuerung maßgebliche Gewinnkennzahl durch die Größen: Betriebstättenumsatz, Gesamtumsatz und Gesamtgewinn des Unternehmens errechnet. Ist die Betriebstätte lediglich mit dem Vertrieb von Waren betraut, die von der Zentraleinheit hergestellt werden, wird dies durch einen niedrigeren Prozentsatz berücksichtigt.

Bei Vertretern und kleineren Betriebstätten wird der Prozentsatz durch Vergleich mit ähnlichen britischen Unternehmen oder ähnlichen anderen Betriebstätten festgelegt.

Zwar soll der Prozentsatz grundsätzlich in jedem Einzelfall ermittelt werden, doch wird häufig bei verschiedenen Betriebstätten der gleichen Branche ein einheitlicher Pro-

1) Wenn ein Rechtsmittel eingelegt wurde.

2) S. 80 (2) TMA 1970.

3) Vgl. VERITY, E.W.: Tax System and Allocation Methods in the United Kingdom, in: Taxation of Foreign and National Enterprises (League of Nations), Geneva 1932/33, Vol. I, p. 192.

zentsatz angewendet. Im allgemeinen wird auch ein einmal festgelegter Prozentsatz einige Jahre beibehalten.

Ist der Steuerpflichtige nicht mit dem festgesetzten Prozentsatz einverstanden, kann er innerhalb von vier Monaten ein Schiedsgericht beim Schatzamt anrufen. Die Entscheidung des Schiedsgerichtes ist allerdings endgültig und unanfechtbar (final and conclusiv) ¹⁾.

c) Besteuerung auf der Grundlage des "merchanting profit"

Ist eine Betriebstätte ausschließlich mit dem Verkauf von Waren beschäftigt, die im Ausland hergestellt wurden, kann der Steuerpflichtige ²⁾ beantragen, nach dem "normalen" Handelsgewinn besteuert zu werden. (s. 81 TMA 1970). Als normaler Gewinn gilt derjenige, "which might reasonably be expected to have been earned by a merchant...or by a retailer of the goods sold, who had bought from the manufacturer or producer direct".

Die Besteuerung auf der Grundlage des "normalen" Handelsgewinns ist alternativ zur "percentage of turnover"-Methode möglich und hängt nur von der Entscheidung des Steuerpflichtigen ab.

d) Sonstige Methoden

Verspricht wegen der besonderen Geschäftstätigkeit der Betriebstätte keine der genannten Methoden ein befriedigendes Ergebnis, wird zur Aufspaltung des Gesamtgewinns ein anderer Schlüssel gewählt, der die "best possible computation" gewährleistet. Solche speziellen Aufteilungsschlüssel sind beispielsweise bei Versicherungsunternehmen das

1) S. 80 (3) TMA 1970.

2) Nach dem Wortlaut des s. 81 TMA 1970 kann nur eine ansässige Person, in deren Namen der nicht ansässige Unternehmer veranlagt wird, das Wahlrecht ausüben. In der Praxis darf aber auch ein Nichtansässiger, wenn er in Großbritannien selbst veranlagt wird, den Antrag stellen. Vgl. SIMON'S TAXES: a.a.O., B 1.122, p. 125.

Verhältnis der Prämieinnahme der Betriebstätte zu den Gesamtprämieinnahmen des Unternehmens, bei Banken das Verhältnis der Aktiva der Filiale zu den Aktiva des Gesamtunternehmens. Bei Verkehrsunternehmen erfolgt die Aufspaltung des Gesamtgewinns meistens mit Hilfe von Tonnen- oder Personenkilometer.

3) Problematik der Gewinnermittlungsverfahren

a) Die Problematik der "separate accounting"-Methode

Bei der "separate accounting"-Methode soll derjenige Betriebstättengewinn ermittelt werden, den ein unabhängiges Unternehmen in gleicher oder ähnlicher Situation gehabt hätte. So einleuchtend die Selbständigkeitsfiktion in der Theorie ist, so schwierig ist sie in die Praxis umzusetzen.

Den buchmäßigen Gewinn von allen Einflüssen zu befreien, die auf die wirtschaftliche und rechtliche Abhängigkeit zurückzuführen sind, setzt zweierlei voraus: Die Möglichkeit, jeden einzelnen Geschäftsvorfall nachprüfen zu können und klare Vorstellungen, welche Verhältnisse zwischen unabhängigen Unternehmen herrschen.

Das erste Problem ist durch eine entsprechend differenzierte Buchführung zu lösen. Über den Vergleichsmaßstab werden dagegen die Meinungen des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörden angesichts der Vielfalt wirtschaftlich gerechtfertigter Gestaltungen häufig auseinander gehen. Nicht minder problematisch ist die Entscheidung, welche "angemessenen" Verrechnungspreise anzusetzen sind, wenn keine Marktpreise zur Verfügung stehen und ob überhaupt und wenn ja, in welcher Höhe bestimmte Aufwendungen der Zentraleinheit, die auch der Betriebstätte zugute kommen (z.B. allgemeine Verwaltungskosten), bei der Betriebstätte angesetzt werden dürfen. Ebenfalls strittig ist die Frage, wieweit die Selbständigkeitsfiktion reichen soll. Können etwa zwischen Betrieb-

stätte und Zentraleinheit rechtsgeschäftliche Verträge (Darlehens-, Miet-, Lizenzverträge) mit steuerlicher Wirkung geschlossen werden?

Das Doppelbesteuerungsabkommen selbst enthält zu diesem Komplex keine Erläuterungen oder praktische Hinweise. Auch kann das OECD-Musterabkommen wegen der abweichenden Formulierung nicht zur Auslegung des "dealing-at-arm's length"- Grundsatzes herangezogen werden. Es bleibt daher dem innerstaatlichen Recht überlassen, das Gewinnermittlungsverfahren zu konkretisieren.

Erstaunlicherweise bestehen in Großbritannien keinerlei gesetzliche Vorschriften, Richtlinien oder Gerichtsentscheidungen, die nähere Hinweise für die Ermittlung des Betriebstättengewinnes geben. Allgemein läßt sich daher lediglich feststellen, daß die britischen Steuerbehörden bei der Ermittlung des Betriebstättengewinnes wirtschaftlich gerechtfertigte Transaktionen anerkennen, sofern diese nicht offensichtlich der Gewinnminderung bei der Betriebstätte dienen. Ferner sind Aufwendungen der ausländischen Zentraleinheit, die der Betriebstätte zugute kommen, bei der Ermittlung des Betriebstättengewinns zu berücksichtigen, wenn sie nach britischem Steuerrecht abzugsfähig sind ¹⁾.

Meinungsverschiedenheiten mit dem Steuerpflichtigen werden vorwiegend auf dem Verhandlungswege ("to hammer out a compromise") ausgeräumt. Dies ist in der britischen Steuerpraxis nicht ungewöhnlich. Auch bei der Veranlagung ansässiger Personen werden etwaige Streitfragen meistens nicht erst durch einen Einspruch des Steuerpflichtigen geklärt. Bereits während der Veranlagung nimmt der "inspector of taxes" Kontakt mit dem Steuerpflichtigen auf bzw. mit dessen "accountant" und diskutiert auf diesem Wege die Zweifelsfragen. In der Regel findet sich ein Kompromiß, der Rechtsstreitigkeiten von vornherein ausschaltet.

1) Vgl. SIMON'S TAXES: a.a.O., F 1.212, p. 143.

Obwohl deshalb viele Schwierigkeiten in der Praxis offenbar gar nicht auftauchen, wie die fehlende Rechtsprechung beweist, ist der jetzige Zustand rechtssystematisch unbefriedigend. Der Mangel an konkreten Orientierungsmaßstäben fördert individuelle, um nicht zu sagen uneinheitliche Gewinnkorrekturen und führt beim Steuerpflichtigen zur Rechtsunsicherheit. Außerdem besteht die Gefahr langwieriger, umfangreicher und letztenendes ergebnisloser Verhandlungen. Beim Scheitern der Verhandlungen, setzt die britische Steuerbehörde die Korrekturen nach eigenen Schätzungen fest. Zwar soll die Entscheidung auf "common sense"-Basis erfolgen, der Behörde verbleibt trotzdem ein relativ großer Ermessensspielraum. Hat die Finanzbehörde einmal ihre Entscheidung getroffen, ist es die Aufgabe des Steuerpflichtigen sie zu entkräften. Diesen negativen Beweis zu erbringen, dürfte denkbar schwierig sein.

b) Die Problematik der indirekten Gewinnermittlungsmethoden

Die indirekte Gewinnermittlungsmethode vermeidet von vornherein einige der Probleme, die bei der direkten Methode auftauchen, da sie vom Gesamtunternehmen ausgeht und so die Unselbständigkeit der Betriebstätte berücksichtigt. Dafür entstehen andere, spezifische Schwierigkeiten, vor allem bei den Ausgangsgrößen: Gesamtgewinn, Aufteilungsschlüssel oder Gewinnkennziffer, die dieses Verfahren nicht weniger problematisch erscheinen lassen, als die direkte Methode.

Wenn der Gesamtgewinn des Unternehmens mit Hilfe bestimmter Zerlegungsfaktoren den Unternehmensteilen zugeordnet werden soll, stellt sich als erstes die Frage, nach welchen Vorschriften dieser Gesamtgewinn zu ermitteln ist. Die beteiligten Steuerbehörden werden verständlicherweise den Gesamtgewinn jeweils nach ihren Gewinnermittlungsnormen feststellen. Für den Steuerpflichtigen kann dies zu einer

beträchtlichen Mehrarbeit bei der Erstellung der Steuergrundlagen führen. Andererseits können aber die Geschäftsvorfälle im Ausland durch die inländische Steuerbehörde kaum nachgeprüft werden, da jede direkte Kontrollmöglichkeit außerhalb der Staatsgrenzen fehlt und die gegenseitige internationale Amtshilfe kaum entwickelt ist. Wahrscheinlich aus diesem Grunde, zieht es das britische Steuerrecht vor, den Betriebstättengewinn mit Hilfe rein inländischer Daten zu ermitteln, z.B. werden bei der "percentage of turnover"-Methode oder bei der Besteuerung nach "normalen" Handelsgewinnen, andere gleiche oder ähnliche Unternehmen des Inlandes als Maßstab herangezogen.

Ob zur Bestimmung des Betriebstättengewinnes bestimmte Gewinnkennzahlen verwendet werden oder ob der Gesamtgewinn nach einem Schlüssel aufgespalten wird, stets wird eine funktionale Abhängigkeit des Betriebstättengewinnes von einer einzigen Größe unterstellt. Wie BÄHR¹⁾ treffend formuliert, stellt es "eine an Willkür grenzende Vereinfachung des Meßproblems dar, wenn unter Außerachtlassung zahlreicher interdependenter Einflüsse die Messung des Gewinns von Zweigbetrieben mit Hilfe der Extension eines einzigen Parameters versucht wird". Insbesondere können bei diesem Verfahren Rentabilitätsunterschiede zwischen den Unternehmen bzw. Unternehmensteilen nicht berücksichtigt werden. Außerdem kann das indirekte Verfahren nur bei weitgehend homogenen Leistungsprogrammen auf gleichartigen Märkten zu brauchbaren Ergebnissen führen. Denn weicht der Aufgabenbereich der Betriebstätte von dem der Zentraleinheit erheblich ab, müßten bei der Betriebstätte die den Erfolg bestimmenden Größen gesondert analysiert und bewertet werden, wofür aber, wie bereits erwähnt, keine befriedigenden, objektiven Verfahren zur Verfügung stehen.

1) A.a.O., S. 152.

Insgesamt gesehen ist auch bei der indirekten Gewinnermittlungsmethode die Unsicherheit erheblich. Immerhin kann der Steuerpflichtige bei der "percentage of turnover"-Methode - aber auch nur bei ihr - ein neutrales Schiedsgericht anrufen, falls nach seiner Meinung die Finanzbehörde ihr Ziel - "to arrive at the true, failing that, the best possible, computation of the profits" ¹⁾ - nicht erreicht hat ²⁾.

c) Die Problematik der inkongruenten Gewinnermittlung

Die Ermittlung des Betriebstättengewinns berührt stets zwei Staaten, zwei Steuerordnungen. Der Betriebstättenstaat erfaßt die auf seinem Territorium erzielten Gewinne, der Wohnsitzstaat scheidet bei der Veranlagung des Unternehmens eben diese Gewinne aus. Der Betriebstättengewinn kann allerdings auch im Wohnsitzstaat, z.B. wegen des Progressionsvorbehaltes, von Bedeutung sein. Die Größe "Betriebstättengewinn" kann aber in beiden Staaten nur dann identisch sein, wenn sich die beiden Staaten der gleichen Gewinnermittlungsmethoden bzw. der gleichen Aufteilungsschlüssel oder kongruenter Gewinnkorrekturen bedienen.

Da der indirekt ermittelte Gewinn nahezu niemals mit dem auf direkte Weise gewonnenen Gewinn übereinstimmt, müssen unterschiedliche Verfahren in den beteiligten Ländern zu einer (insgesamt) niedrigeren oder höheren Bemessungsgrundlage führen. Angesichts der Interessenlage der beiden Fiskal, ist eine geringere steuerliche Gesamtbelastung jedoch unwahrscheinlich. Zwar könnte Art. III (3) DBA nF so ausgelegt werden, daß stets von der direkten Methode ausgegangen werden muß und das indirekte Verfahren nur subsidiär verwendet werden darf. Aber auch in diesem Falle können die Ansichten der nationalen Steuerbehörden auseinandergehen, wenn z.B. die Buchführung der Betriebstätte

¹⁾ VERITY, E.W., a.a.O., p. 192.

²⁾ Nach SIMONS TAXES (a.a.O., A 2.603, p. 372) wurde bisher die Schiedsstelle noch nicht ein einziges Mal angerufen.

für die direkte Gewinnermittlungsmethode ausreicht und wann nicht.

Bei der direkten Gewinnermittlungsmethode besteht die Möglichkeit, daß mehr als der tatsächlich erzielte Gesamtgewinn besteuert wird, wenn beide Staaten die gleichen Gewinnanteile beanspruchen. Erkennt beispielsweise der Betriebsstättenstaat aufgrund seiner Auslegung der "dealing-at-arm's length"- Klausel eine Zahlung der Betriebsstätte an die Zentraleinheit nicht als Betriebsausgabe an und erhöht sich infolgedessen der Betriebsättengewinn, wird mehr als 100% des gesamten Unternehmensgewinns besteuert, falls nicht im Wohnsitzstaat eine korrespondierende Berichtigung bei der Zentraleinheit vorgenommen wird. Ein ähnliches Doppelbesteuerungsproblem entsteht, wenn zwar in beiden Staaten die indirekte Methode angewendet wird, aber entweder von unterschiedlichen Gesamtgewinnen ausgegangen wird oder verschiedene Zerlegungsfaktoren zugrundegelegt werden.

Gegen diese Steuermehrbelastungen kann der Steuerpflichtige die nach nationalem Recht vorgesehenen Rechtsbehelfe einlegen. Der gewünschte Erfolg wird aber nicht eintreten, wenn die Besteuerung den nationalen Gesetzen und dem Doppelbesteuerungsrecht (nach nationaler Auslegung) entspricht. Eine gesetzliche Verpflichtung, Gewinnkorrekturen des anderen Staates zu berücksichtigen, besteht weder nach nationalem, noch internationalem Steuerrecht ¹⁾.

1) Nach dem OECD-Musterabkommen (S. 108 f) s o l l t e der Staat, in dem sich der Hauptsitz des Unternehmens befindet, von sich aus veranlassen, daß bei der Ermittlung der Steuer die Berichtigungen vorgenommen werden, die zur Vermeidung jeglicher Doppelbesteuerung notwendig sind.

Eine rechtliche Lösung des Problems könnte erreicht werden, wenn sich die Vertragsstaaten dahingehend einigen, daß es die Sache des Betriebsstättenstaates ist, den Gewinn der Betriebsstätte festzustellen, der andere Staat dies bei der Besteuerung der Hauptniederlassung zu re-spektieren habe.

Ein anderer Weg wurde im deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen beschritten. Dort wurde in Art. XVII (3) festgelegt, daß die Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren können, um eine übereinstimmende Zurechnung der Betriebsättengewinne zu gewährleisten. Für die deutsch-britischen Beziehungen liegen bisher keine derartigen Regelungen vor.

Es bleibt dem Steuerpflichtigen dann nur die Möglichkeit, das Verständigungsverfahren gemäß Art. XVIII a) DBA nF zu beantragen, dessen Erfolgsaussichten aber skeptisch zu beurteilen sind ¹⁾.

C) Die Besteuerung der Betriebstätte nach britischem Recht

I. Vorbemerkung

Der Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens erschöpft sich in der Abgrenzung der Steuerhoheiten der Vertragsstaaten. Art und Umfang der Besteuerung des einem Vertragsstaat zugewiesenen Steuergutes bestimmen sich ausschließlich nach dem innerstaatlichen Recht. Das bedeutet also, die tatsächliche Besteuerung einer im Vereinigten Königreich gelegenen Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens erfolgt - in dem vom Doppelbesteuerungsabkommen abgegrenzten Rahmen - nach britischem Steuerrecht.

Alle formellen steuerlichen Pflichten, die dem nicht ansässigen Steuerpflichtigen bei der Festsetzung, Erhebung und Entrichtung der britischen Steuern auferlegt sind, müssen vom ansässigen Vertreter (agent) oder einem ansässigen Angestellten (officer, manager) erfüllt werden ²⁾. Dieser ansässige Bevollmächtigte haftet zwar nicht für die Steuerschuld ³⁾, er ist aber berechtigt, von dem Geld, das ihm im Namen des Steuerpflichtigen zufließt, soviel zurückzubehalten, daß der geschuldete Steuerbetrag bezahlt werden kann ⁴⁾.

Diese Bestimmungen sind aber nicht so auszulegen, daß die nicht ansässige, steuerpflichtige Person generell von den formellen Pflichten befreit ist. Hält sie sich zeitweise im Inland auf, ist es nicht rechtsfehlerhaft, auch sie zu

1) Siehe auch unten, S. 143 f.

2) SS. 83 (1), 84 (2) TMA 1970.

4) SS. 83 (2), 84 (3) TMA 1970.

3) Vgl. Greenwood v. Smith (F.L.) & Co. (1922) 8 TC 193.

den Mitwirkungspflichten heranzuziehen ¹⁾.

II. Überblick über das britische Ertragsteuersystem

1) Ursprung und Entwicklung ²⁾

Der erste Versuch in Großbritannien eine Einkommensteuer einzuführen, wurde von William Pitt d.J. im Jahre 1798 unternommen. Nach der Pitt'schen Konzeption sollte das Gesamteinkommen beim Steuerpflichtigen aufgrund einer Veranlagung besteuert werden. Da aber die Finanzbehörden damals weder über genügend geschulte Mitarbeiter, noch über ausreichende gesetzliche Prüfungsmöglichkeiten verfügten - die Steuer beruhte praktisch auf einer Selbsteinschätzung - war diese erste (synthetische) Einkommensteuer ein Fehlschlag. Sie brachte nicht einmal 50% der erwarteten Einnahmen. Deshalb wurde sie bereits im Jahre 1803 durch ein neues System abgelöst, dessen Grundelemente bis heute bewahrt wurden.

Die von Henry Addington vorgeschlagene neue Steuer wollte die Schwierigkeiten einer synthetischen Einkommensteuer, insbesondere das Eindringen in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen vermeiden, und ging deshalb von einer Besteuerung "an der Quelle" aus. Nicht beim Empfänger sollte die Steuer erfaßt werden, sondern "at the point where income first emerges and becomes visible" ³⁾. Das Prinzip des Steuerabzuges an der Quelle findet auch im modernen britischen Steuerrecht in erheblichem Umfange Anwendung.

1) Vgl. Tischler & Co. v. Apthorpe (1885) 2 TC 89.

2) Literatur: SABINE, B.E.V.: A History of Income Tax, London 1966; SIMON'S TAXES, a.a.O., A 1.401-491, p. 202-300; MEISEL, Franz: Britische und deutsche Einkommensteuer, Tübingen 1925; AUFERMANN, E.: Der Aufbau der britischen Einkommensteuer unter besonderer Berücksichtigung der Schedule D, in: StuW 1952, Sp. 172; WEISE, Herbert: Die Steuern im Vereinigten Königreich, Kiel 1957.

3) SIMON'S TAXES: a.a.O., A 1.405, p. 209.

Als steuerbar galten nur Erträge aus dauerhaften "Quellen". Erträge aus der Veränderung des Vermögenstammes und aus gelegentlicher Tätigkeit (isolated transactions) wurden - im Gegensatz zu der kontinental-europäischen "Reinvermögenszuwachstheorie" - nicht erfaßt. Die steuerbaren Einkünfte wurden in fünf Veranlagungsgruppen, den sog. "Schedules" eingeteilt, deren Gliederung trotz einiger, im Laufe der Entwicklung vorgenommener Verschiebungen grundsätzlich beibehalten wurde. Jede Schedule regelt selbständig die persönliche und sachliche Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage und die Erhebungsmethode.

Aus der geschichtlichen Entwicklung ist auch die Tatsache zu erklären, daß sämtliche direkten Steuern in Großbritannien Jahressteuern sind, d.h. es besteht keine gesetzliche Grundlage für die laufende Erhebung der Steuern, sondern sie müssen jedes Jahr durch das Parlament neu bewilligt werden ¹⁾.

Dies geschieht in den jährlichen "Finance Acts" ²⁾. Ursprünglich sollte die unbeliebte Income Tax von 1803 nur während der Napoleonischen Kriege erhoben werden. Sie wurde zwar tatsächlich im Jahre 1816 abgeschafft, doch bereits im Jahre 1842 wieder eingeführt. Seitdem hat aber das Parlament der Exekutive nie mehr erlaubt, die Einkommensteuer länger als ein Jahr zu erheben. Die Flexibilität dieser Jahressteuern hat nicht unerheblich zur wirtschaftspolitischen Orientierung des britischen Steuerrechts beigetragen ³⁾.

Im Laufe der Zeit wurde die Steuer von 1803 den praktischen und ideologischen Bedürfnissen angepaßt und dabei einem tiefgreifenden strukturellen Wandel unterzogen. Das System von objektartigen Ertragsteuern war nur solange denkbar und durchführbar, als auf die Berücksichtigung der indi-

1) Vgl. HNSO: The British System of Taxation, Pamphlet 10, London 1969, p. 5.

2) Solange ein Finance Act noch keine Gesetzeskraft erlangt hat, kann die Steuer aufgrund s. 520 TA 1970 erhoben werden.

3) Vgl. NEUMARK, F.: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 170.

viduellen Steuerfähigkeit verzichtet wurde. Die Einführung persönlicher Freibeträge und einer Zusatzsteuer mit progressivem Steuertarif (Surtax, ursprünglich Super-tax genannt) verlangte ein Verfahren, bei dem nicht mehr die einzelnen Erträge, sondern das ganze Einkommen einer Person erfaßt wurde ¹⁾. Ungeachtet des Weiterbestehens der "Schedules" und der Vorherrschaft des Quellenabzugsverfahrens, erfolgte eine Wandlung der Income Tax in eine echte allgemeine Einkommensteuer.

Weitere Meilensteine in der Entwicklung der direkten Steuern waren die Einführung der Corporation Tax und die Besteuerung von "capital gains".

Bis zum Jahre 1965 unterlagen die Gewinne einer Kapitalgesellschaft, nicht anders als die Gewinne einer Einzelfirma, der Income Tax und zusätzlich - anstelle der Surtax, die nur von natürlichen Personen erhoben wird - einer speziellen (proportionalen) Gewinnsteuer, der Profit Tax ²⁾. Erst im Jahre 1965 wurde für juristische Personen eine der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbare Steuer geschaffen, die den speziellen wirtschaftlichen und juristischen Gegebenheiten besser gerecht werden sollte, als das Income Tax/Profits Tax-System.

Im Jahre 1962 wurde mit der ursprünglichen Quellentheorie gebrochen und erstmalig kurzfristige ³⁾ "capital gains" zur Income Tax (Sched. D., Case VII) herangezogen. Ab 1965 erfolgte auch eine Besteuerung der langfristigen Kapitalgewinne, durch eine nach amerikanischem Vorbild gestaltete Capital Gains Tax. Durch Finance Act 1971 wurde die getrennte Besteuerung von kurz- und langfristigen Kapitalge-

1) Vgl. MEISEL, Franz: a.a.O., S. 365.

2) Ursprünglich durch Finance Act 1937 als "National Defence Contribution" eingeführt.

3) Kurzfristig bedeutet, zwischen Erwerb und Veräußerung des Wirtschaftsgutes sind nicht mehr als zwölf Monate vergangen.

winnen aufgehoben ¹⁾. Sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten unterliegen seitdem bei natürlichen Personen der Capital Gains Tax ²⁾.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die britischen direkten Steuern ursprünglich anderen Prinzipien folgten, als die entsprechenden Steuern auf dem Kontinent, heute aber eine Mischform zwischen Quellen- und Reinvermögenstheorie verwirklichen, wie sie in den meisten modernen Staaten anzutreffen ist. Allerdings haben sich in Großbritannien dank der ungebrochenen Rechtstradition gewisse Grundzüge über mehr als ein Jahrhundert hin bis auf den heutigen Tag erhalten ³⁾.

2) Grundprinzipien

Charakteristisches Merkmal und Schlüssel zum Verständnis der direkten Steuern in Großbritannien ist die Unterscheidung zwischen "income" und "capital". Nach der ursprünglich konzipierten Quellentheorie wurden nur die aus einer dauerhaften Quelle fließenden Erträge ("income") zur Steuer herangezogen. Einkünfte anderer Art, z.B. Gewinne aus der Veräußerung der Quelle oder von Teilen der Quelle und Gelegenheitseinkünfte, gehörten dem steuerfreien "capital"-Bereich an. Erst durch die Einführung der Capital Gains Tax wurden auch Veränderungen des Vermögenstammes, allerdings getrennt von der Income Tax ⁴⁾, erfaßt.

Das britische Ertragsteuerrecht erfordert daher eine klare Abgrenzung zwischen beiden Steuerbereichen. Allerdings bereitet dies in der Praxis große Schwierigkeiten und

¹⁾ S. 56 (1) FA 1971.

²⁾ Bei juristischen Personen werden "capital gains" von der Corporation Tax erfaßt.

³⁾ Vgl. FURMAN, F.: A.S.C., S. 190.

⁴⁾ Bei juristischen Personen wurde dieses System paralleler Steuern, wie bereits erwähnt, vermieden. Jedoch ist die Trennung zwischen "income" und "capital" auch bei der Corporation Tax von Bedeutung, da die Bemessungsgrundlage der Corporation Tax nach den Regeln der Income Tax und Capital Gains Tax ermittelt wird.

gibt häufig Anlaß zu Rechtsstreitigkeiten. Dazu trägt nicht unerheblich das Bestreben des Steuerpflichtigen bei, möglichst viele Erträge als (früher steuerfreie, heute tariflich begünstigte) "capital gains" zu qualifizieren.

a) Die Abgrenzung zwischen "income" und "capital"

Der Gedanke, der der Trennung von "income" und "capital" zugrundeliegt ist einfach: Der "capital"-Bereich umfaßt die Quelle an sich (z.B. Grund und Boden), "income" oder "revenue receipts" sind die daraus fließenden Erträge (z.B. Pachtzinsen). Gelegentlich wird in der englischen Rechtsprechung zur Darstellung des Begriffspaares das Bild vom Obstbaum herangezogen ¹⁾. Der Baum ist die Quelle (capital), die Früchte, die er hervorbringt und nur diese sind der Ertrag (income). Ausgaben die der Steuerpflichtige tätigt, um die Quelle zu schaffen sind "capital expenditure"; wird die Quelle oder werden Teile der Quelle veräußert - um im Bild zu bleiben, werden einige Äste des Obstbaumes als Brennholz verkauft - entstehen "capital gains" ²⁾. Dagegen gehören Zahlungen, die zur Erzielung der Erträge aufgewendet werden (income, revenue expenditure) zum "income"-Bereich.

So einfach der Grundgedanke klingt, so schwierig ist es in der Praxis, einzelne Einnahmen und Ausgaben zu qualifizieren, da es nicht möglich ist, Entscheidungskriterien zu finden, die auf jeden Fall anwendbar sind ³⁾. Jeder Fall muß aufgrund seiner Besonderheiten einzeln entschieden werden.

1) Vgl. *Riches v. Westminster Bank, Ltd.* (1947) 28 TC 159, 188, 198; *I.R.C. v. Reid's Trustees* (1949) 30 TC 431, 437, 446.

2) Gewinne aus dem "capital"-Bereich werden in den britischen Steuergesetzen meistens als "gains" bezeichnet, Gewinne aus dem "income"-Bereich "profits". Jedoch wird diese Terminologie nicht konsequent durchgeführt. Vgl. s. 67 (1) TA 1970: "annual profits or gains".

3) Vgl. BRUDNO, W.W. - BOWER, F.: a.a.O., S. 278.

Nach Lord DUNEDIN ¹⁾ ist es "in a rough way" kein schlechtes Kriterium, zu sagen "capital expenditure is a thing that is going to be spent o n c e a n d f o r a l l, and income expenditure, is a thing that is going to r e c u r e v e r y y e a r" ²⁾. Ergänzend bemerkte Lord CAVE ³⁾ dazu: "When an expenditure is made not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or advantage for the e n d u r i n g b e n e f i t of a trade, I think there is a very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable, not to revenue, but to capital" ²⁾.

Besonders umstritten sind Entschädigungszahlungen ⁴⁾. In einigen Grenzfällen ist die Unterscheidung zwischen "capital" und "income" derart problematisch, daß Lord GREENE ⁵⁾ zu der Bemerkung veranlaßt wurde: "There have been many cases which fall on the borderline. Indeed, in many cases it is almost true to say that the spin of a coin would decide the matter almost as satisfactorily as an attempt to find reasons".

b) Die Abgrenzung zwischen "profits of trade" und "capital gains"

Am häufigsten taucht das Abgrenzungsproblem bei den Gewerbebetrieben auf, da das englische Steuerrecht - im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht - nicht die Einheit des gewerb-

1) In: Vallambrosa Rubber Co., Ltd. v. Farmer (1910) 5 TC 529.

2) Sperrung vom Verfasser.

3) In: British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton (1926) 10 TC 155, 188. Vgl. auch Cooper v. Stubbs (1925) 10 TC 29; Die Tatsache, daß mehrere gleichartige Termingeschäfte durchgeführt worden waren, veranlaßte das Gericht die daraus resultierenden Gewinne dem "income"-Bereich zuzuordnen.

4) Vgl. beispielsweise Glenboig Fireclay Co., Ltd. v. I.R.C. (1922) 12 TC 461; Short Bros., Ltd. v. I.R.C. (1927) 12 TC 955; I.R.C. v. Newcastle Breweries, Ltd. (1927) 12 TC 951; I.R.C. v. Northfleet Coal and Ballast Co., Ltd. (1927) 12 TC 1102; London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (1967) 43 TC 491; Sommerfelds, Ltd. v. Freeman (1967) 44 TC 43.

5) In: I.R.C. v. British Salmson Aero Engines, Ltd. (1938) 22 TC 29, 31.

lichen Gewinns kennt. Im englischen Steuerrecht muß der von einem Betrieb erwirtschaftete Gesamtgewinn so zerlegt werden, daß die Teilgewinne den einzelnen "Schedules" der Income Tax und der Capital Gains Tax zugeordnet werden können. Ein Gewerbebetrieb hat in Großbritannien z.B. Einkünfte aus Grund und Boden, Zinsen, gewerbliche Gewinne im engeren Sinne (profits of trade), Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern etc.

Wenn aber nicht der Gewerbebetrieb als Ganzes die Einkommensquelle bildet, welche "Quelle" bringt dann "profits of trade" hervor?

Das englische Steuerrecht vertritt die Auffassung, daß "profits of trade" der persönlichen Arbeitskraft und den unternehmerischen Fähigkeiten des Betriebsinhabers (oder der Manager) und den dauerhaften Einrichtungen des Betriebes, also dem Anlagevermögen, entspringen ¹⁾.

Für das britische Steuerrecht hat infolgedessen die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen erhebliche materielle Konsequenzen. Die Veräußerung von Anlagegütern führt zu "capital gains", die Umsatzerträge dagegen sind "profits of trade". Eine Trennung von Betriebs- und Privatvermögen hat wegen des fehlenden Vermögensvergleichs keine Bedeutung. Entsprechend dem Grundsatz, daß unter gewerblichen Gewinnen in Großbritannien nur die Umsatzerträge verstanden werden, die zudem innerhalb des Schedulensystems keine Sonderstellung einnehmen, gibt es für steuerliche Zwecke kein isoliertes Betriebsvermögen, sondern nur eine Reihe von Vermögensgütern, die nebeneinander im Eigentum des Gewerbetreibenden stehen und sich nicht vom sonstigen Vermögen unterscheiden ²⁾.

Unter Anlagevermögen werden alle Wirtschaftsgüter verstanden, die dem Betrieb dauernd gewidmet sind. "I think one has to keep clear in one's mind that in dealing with any business there are two kinds of capital, one the fixed capital, which is laid out in the fixed plant, whereby the opportunity of

1) Vgl. QUITTMANN, Werner: Der Gewinnbegriff der englischen Einkommensteuer, Berlin 1934, S. 50.

2) Vgl. ebenda, S. 46.

making profits or gains is secured, and the other the circulating capital, which is turned over and over in the course of the business which is carried on" ¹⁾.

Wann ein Wirtschaftsgut der einen oder anderen Vermögensart zugerechnet wird, ist betriebsindividuell verschieden. Nicht die Art des Gutes, sondern sein Verwendungszweck aufgrund der speziellen gewerblichen Tätigkeit ist entscheidend. In einem Produktionsbetrieb ist eine Maschine Anlagevermögen (fixed plant), beim Maschinenhändler Umlaufvermögen (stock-in-trade).

Zwei Fälle aus der Rechtsprechung zeigen die Problematik der Abgrenzung auf. Im Fall Californian Copper Syndicate, Ltd. v. Harris ²⁾ hatte eine Bergwerksgesellschaft Grubenanlagen erworben und nach einem Jahr wieder verkauft. Der daraus resultierende Gewinn wurde als "profits of trade" qualifiziert. Das Gericht begründete seine Entscheidung damit, daß die Bergwerksgesellschaft wegen ihrer geringen Kapitalausstattung das Bergwerk nicht betreiben konnte und wollte, sondern von vornherein der gewinnbringende Verkauf beabsichtigt war. Die Grubenanlagen stellten also in diesem Falle Umlaufvermögen dar. Zu einer entgegengesetzten Entscheidung kam das Gericht im Fall Tebrau (Johore) Rubber Syndicate, Ltd. v. Farmer ³⁾. Die Gesellschaft wurde zur Errichtung einer Gummibaumpflanzung gegründet. Nachdem bereits Land erworben worden war, stellte sich heraus, daß das Kapital der Gesellschaft für den Betrieb der Pflanzung nicht ausreichte. Deshalb wurde das gesamte Unternehmen an eine zweite Gesellschaft verkauft. Nach Auffassung der Steuerbehörden war der erzielte Gewinn "trading receipts". Diese Entscheidung wurde jedoch durch das Gericht mit der Begründung revidiert, das Land sei Anlagevermögen gewesen, da nichts darauf hinweise, daß der Kauf und Verkauf von Land ein Teil des Betriebzweckes gewesen war.

¹⁾ Lord HANWORTH, M.R., in: Mallet v. Staveley Coal & Iron Co., Ltd. (1928) 13 TC 772, 780.

²⁾ (1904) 5 TC 159.

³⁾ (1910) 5 TC 658.

c) Die Abgrenzung zwischen "trade" und "isolated transactions"

Die Gleichsetzung von "profits of trade" mit dem Umsatzertrag ist jedoch zu eng und bedarf einer Korrektur, da die dem Betrieb zugeflossenen neutralen Erträge nicht automatisch in den "capital"-Bereich verwiesen werden, sondern unter bestimmten Umständen auch als "income" gelten. Dies hängt mit der Neigung der Rechtsprechung zusammen, Geschäftsvorfälle, die nicht im organischen Zusammenhang mit dem engeren Betriebszweck stehen, als eine gesonderte "gewerbliche" Tätigkeit anzusehen. So können beispielsweise Spekulationsgeschäfte mit betrieblichem Beteiligungsvermögen oder betrieblich genutzten Grundstücken eine gesonderte gewerbliche Tätigkeit darstellen.

Entscheidend für die steuerliche Qualifikation ist, ob diese Hilfs- und Nebengeschäfte den Begriff "trade" erfüllen oder als "isolated transactions" nur eine Vermögensart in eine andere umwandeln.

Der Begriff "trade" ist exakt nirgends definiert. In s. 118 (1) TMA 1970 heißt es lediglich "'trade' includes every trade, manufacture, adventure or concern in the nature of trade" ¹⁾. Auch die Rechtsprechung hat trotz einer großen Anzahl von "cases" niemals versucht den Begriff zu definieren. "I do not think there is any principle of law which lays down what carrying on a trade is. There are a multitude of incidents which together make the carrying on a trade, but I know of no one distinguishing incident which makes a practice a carrying on of trade, and another practice not a carrying on of trade. If I may use the expression, it is a compound fact made up of a variety of incidents" ²⁾.

- ¹⁾ Diese "circular definition" beruht auf der zweifachen Bedeutung des Wortes "trade". Normalerweise wird "trade" im Sinne von Handel, Kauf und Verkauf von Waren gebraucht (Synonym: "dealing"). Im weiteren Sinne bedeutet "trade" jede Art von gewerblicher Tätigkeit (Synonym: "business").
²⁾ Master of the Rolls, in: Erichsen v. East (1881) 4 TC 422, 423.

Die wichtigsten dieser "incidents" wurden durch die Royal Commission in den sog. "badges of trade" zusammengefaßt ¹⁾. Danach sind bei der Beurteilung der Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen:

(1) Gegenstand der Veräußerung.

Grundsätzlich eignet sich jeder Vermögenswert für den gewerblichen Handel (dealing). Einige Güter, wie "commodities" und "manufactured articles", sind typischerweise Handelswaren und stellen nur in Ausnahmefällen Anlagevermögen dar. Werden Vermögenswerte erworben, die dem Eigentümer weder Erträge, noch persönliche Befriedigung verschaffen, kann mit einiger Wahrscheinlichkeit auf die gewerbliche Eigenschaft der Veräußerung geschlossen werden ²⁾.

(2) Zeitdauer des Besitzes.

Im allgemeinen wird Handelsware in relativ kurzer Zeit nach der Beschaffung verkauft. Dieses Kriterium ist jedoch nur mit Einschränkungen anwendbar, da viele Ausnahmen von dieser Regel denkbar sind.

(3) Häufigkeit und Anzahl gleicher oder ähnlicher Transaktionen der gleichen Person.

Werden mehrere gleichartige Vermögenswerte nacheinander oder gleichzeitig veräußert, liegt die Vermutung nahe, daß "trading operations" durchgeführt wurden ³⁾.

(4) Arbeiten an oder in Verbindung mit dem veräußerten Vermögensgegenstand.

1) HMSO: Final Report of Royal Commission, Cmd. 9474, London 1954, p. 116.

2) Insbesondere kann die Anzahl bzw. Menge der Güter ein Hinweis auf die gewerbliche Eigenschaft der Transaktion sein. Vgl. Rutledge v. I.R.C. (1929) 14 TC 490 (1 Million Rollen Papier); Cape Brandy Syndicate v. I.R.C. (1921) 12 TC 358 (Es wurde eine größere Menge französischer Weinbrand importiert).

3) Vgl. dazu Pickford v. Quirke (1927) 13 TC 251.

Führen Arbeiten an dem Vermögensgegenstand zu einer Wertsteigerung (z.B. größere Marktfähigkeit ¹⁾) oder werden besondere Anstrengungen unternommen, Käufer zu finden (z.B. Eröffnung eines Ladens, größere Annoncen in der Zeitung), liegt in der Regel eine gewerbliche Tätigkeit vor. Denn wo organisierte Anstrengungen zur Erzielung von Gewinnen unternommen werden, entsteht eine steuerbare Einkommensquelle. Werden keine derartigen Tätigkeiten durchgeführt, sind tendenziell "capital gains" zu vermuten.

(5) Umstände, die zur Veräußerung führen.

Dem Verkauf von Vermögenswerten können Ursachen zugrundeliegen, die eine Qualifikation als "trade" ausschließt, beispielsweise bei Notverkäufen.

(6) Motiv

Ein wichtiges Kriterium ist stets der Zweck, der mit der Transaktion verfolgt wird, das Motiv des Kaufes und des Wiederverkaufes. Die Absicht, Gewinne zu erzielen, deutet in der Regel auf eine gewerbliche Transaktion hin. Der Zweck der Transaktion ist dabei nach den objektiven Umständen und nicht aufgrund der subjektiven Intentionen des Veräußerers zu beurteilen. Allerdings ist die Gewinnerzielungsabsicht allein ²⁾ ebenso wenig entscheidend, wie die Verwendung des Gewinns ³⁾.

Ähnliche Faktoren wie die "badges of trade" sind auch bei der Beurteilung von Liquidationsgewinnen zu beachten, da nach Auffassung der britischen Rechtsprechung die Ausübung des Gewerbes mit dem Beginn der Liquidation beendet ist. Werden lediglich die noch vorhandenen Warenbestände und andere Vermögensgüter veräußert (realisation of assets),

- 1) Im Fall Cape Brandy Syndicate v. I.R.C. wurde der Weinbrand verschnitten, in Flaschen abgefüllt und an verschiedene Abnehmer verkauft. Die daraus resultierenden Gewinne waren daher "profits of trade".
- 2) Vgl. Grove v. Young Men's Christian Association (1903) 4 TC 613: Werden wirtschaftliche Methoden angewendet (hier: Gaststätte), ist die fehlende Gewinnerzielungsabsicht nicht entscheidend.
- 3) Vgl. Trustees of Psalms and Hymns v. Whitwell (1890) 3 TC 74: Der Gewinn wurde an Witwen und Waisen verteilt. Vgl. auch Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas (1883) 2 TC 25; Young v. Racecourse Betting Control Board (1958) 38 TC 426.

liegt keine gewerbliche Betätigung vor ¹⁾. Dagegen sind zusätzliche Verkaufsanstrengungen oder eine weitere Bearbeitung der Waren ein starkes Indiz für eine Tätigkeit "in the nature of trade" ²⁾.

III. Die Ertragsteuern der personen- und körperschaftsbezogenen Betriebstätten

Seit der Steuerreform vom Jahre 1965 unterscheidet das englische Steuerrecht bei den Ertragsteuern, wie die meisten kontinental-europäischen Staaten, zwischen natürlichen (individuals) und juristischen Personen (body corporate). Jede Gruppe wird von besonderen Steuern erfasst. Zu welchen Steuern die Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens herangezogen wird, richtet sich nach der Rechtsform des Unternehmens ³⁾. Betriebstätten ausländischer Einzelfirmen und Personengesellschaften unterliegen der Income Tax, Surtax und Capital Gains Tax. Unterhält eine ausländische Körperschaft in Großbritannien eine Betriebstätte, werden deren Gewinne von der Corporation Tax erfasst.

1) Die Income Tax ⁴⁾

a) Der Einkommensbegriff

Die britischen Steuergesetze enthalten keine umfassende und allgemeingültige Definition des Einkommensbegriffes, sondern

1) Vgl. I.R.C. v. Old Bushmills Distillery Co., Ltd. (1928) 12 TC 1148: Da keine andere Möglichkeit bestand, verkaufte der Liquidator den noch vorhandenen Whiskeybestand in kleineren Partien innerhalb von zweieinhalb Jahren. Der Liquidator war "not engaged in any trading operations".

2) Vgl. z.B. Baker v. Cook (1937) 21 TC 337.

3) Die Qualifikation deutscher Rechtsformen in Großbritannien führt kaum zu Schwierigkeiten. Die GmbH & Co KG gilt als Körperschaft.

4) Ausgewähltes Schrifttum zur Income Tax: BRUDNO, Walter W. - BOWER, Frank: a.a.O., Part II, p. 120-411; HUGHES, Percy F. - COOPER, J.M.: Taxation Key to Income Tax and Surtax, 71. ed. London 1971; FINSON, Barry: Revenue Law, 3. ed., London 1968 (with supplement 1969); SIMON'S TAXES, a.a.O., Vol. A,B,C,E; TOLLEY'S Synopsis of Income Tax Chart Manual (compiled by FEAVER, L.E.), 51. ed., Addlestone 1966/67; WHITENAN, Peter G. - WIEATCROFT, G.S.A.: Income Tax and Surtax, London-Edinburgh 1971.

begnügen sich mit der Aufzählung einzelner Einkunftsarten, wobei Schedule D Case VI eine "sweeping-up"-Klausel darstellt. Einkünfte, die nicht in den Schedules genannt sind, unterliegen nicht der Income Tax.

Aus dem Katalog der Einkunftsarten ist - zusammen mit den Grundsätzen der umfangreicher Rechtsprechung - ein kasuistischer Einkommensbegriff entstanden, "der den fiskalischen Bedürfnissen offensichtlich weit besser Genüge zu leisten scheint als jede abstrakt formulierte Legaldefinition" ¹⁾. Die zentrale Bedeutung der Abgrenzung zwischen "income" und "capital" wurde bereits erörtert.

b) Die sechs "Schedules"

Die verschiedenen Einkunftsarten werden derzeit in sechs "Schedules" eingeordnet, von denen die wichtigsten wiederum in "Cases" unterteilt sind. Jede Schedule regelt für die betreffende Einkunftsart die Steuerpflicht, Bemessungsgrundlage und Form der Erhebung. Die Schedules schließen sich gegenseitig aus, d.h. ein bestimmter Ertrag kann immer nur von einer Schedule erfaßt werden. Dagegen überschneiden sich die Cases gelegentlich. Insofern hat die Steuerbehörde dann das Recht zu wählen, nach welchem Case die Besteuerung erfolgen soll ²⁾.

(1) Schedule A (s. 57 TA 1970): Einkünfte aus Grund und Boden.

Schedule A erfaßt nur Einkünfte aus inländischem Landbesitz ³⁾, insbesondere Miet- und Pachteinnahmen. Bemessungsbasis ist der Rohertrag abzüglich der erlaubten Aufwendungen (ss. 72-77 TA 1970). Die Steuer wird vorwiegend im Veranlagungswege erhoben. Das Quellenabzugsverfahren findet in einigen wenigen Fällen Verwendung ⁴⁾.

¹⁾ WEISE, Herbert: a.a.O., S. 23.

²⁾ Vgl. Fry v. Salisbury House Estate, Ltd. (1930) 15 TC 266.

³⁾ Einkünfte, die einer ansässigen Person aufgrund ausländischen Grundbesitzes zufließen, werden nach Sched. D Case V besteuert.

⁴⁾ SS. 70, 39 TA 1970. Insbesondere erfolgt der Steuerabzug an der Quelle, wenn Pachtzinsen direkt (nicht über eine Betriebsstätte oder Vertreter) an eine nicht ansässige Person gezahlt werden.

- (2) Schedule B (s. 91 TA 1970): Einkünfte aus Forstwirtschaft.

Diese Schedule hat nur noch geringe Bedeutung. Ursprünglich umfaßte sie jede Nutzung von Grund und Boden und Gebäuden. Im Laufe der Zeit wurden die meisten dieser Einkünfte in andere Schedules eingeordnet (im wesentlichen in Sched. D), so daß heute unter Sched. B lediglich "the occupation of woodland in the United Kingdom managed on a commercial basis and with a view to the realisation of profits" besteuert wird. Aber auch diese Einkünfte können auf Antrag des Steuerpflichtigen unter Sched. D veranlagt werden ¹⁾. Die Steuer bemißt sich nach einem von den Finanzbehörden festgelegten Durchschnittsjahresertrag (annual value) ²⁾.

- (3) Schedule C (s. 93 TA 1970): Einkünfte aus Staatspapieren.

Unter diese Schedule fallen vor allem Zinsen aus britischen Staatsanleihen ("profits arising from public revenue dividends payable in the United Kingdom"). Bei der Ausszahlung behält die Bank von England die nach dem jeweils geltenden Steuertarif errechnete Steuerschuld ein. Ein Abzug von Werbungskosten (expenses) ist nicht vorgesehen.

Einkünfte aus ausländischen Staatspapieren werden nur dann nach Sched. C besteuert, wenn "the coupons are realised, sold or bought by a banker, dealer etc., in the United Kingdom" ³⁾.

- (4) Schedule D (s. 108 TA 1970):

Schedule D erfaßt verschiedene, in sechs Cases unterteilte Einkunftsarten ⁴⁾, die alle im Veranlagungswege erhoben werden.

¹⁾ S. 91 No. 2, 111 TA 1970.

²⁾ SS. 92, 531 TA 1970.

³⁾ SIMON'S TAXES: a.a.O., A 6.102, p. 925.

⁴⁾ S. 109 TA 1970.

Case I:

Hierunter fallen Einkünfte aus der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit (trade) im In- und Ausland, einschließlich Einkünfte aus Landwirtschaft.

Case II:

Einkünfte aus freien und sonstigen selbständigen Berufen (profession or vocation). Für die Ermittlung und Erhebung der Steuer gelten nahezu die gleichen Regeln wie für Gewerbetreibende.

Case III:

Zinsen und Renten aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht unter Sched. C fallen. Der Case III ist insbesondere die Besteuerungsgrundlage für Zinsen aus Bank- und Sparkassenguthaben, Zinsen aus Darlehen, Skonti.

Case IV und V:

Einkünfte aus ausländischen Hypothekenforderungen und Obligationen (securities), soweit sie nicht unter Sched. C fallen, ferner Einkünfte aus ausländischen "possessions" (etwa "Wirtschaftsgüter"). Beide Cases gelten nur für ansässige Personen ¹⁾.

Case VI:

Generalklausel. Darunter fallen alle "annual profits and gains which have not been included in the other five heads, but it has been settled again and again that does not mean that anything that is a profit or gain falls to be taxed" ²⁾. Unter Case VI können nur solche Einkünfte subsummiert werden, die die Voraussetzungen der Sched. D - insbesondere die "income"-Eigenschaft - erfüllen. Dazu zählen beispielsweise Gelegenheitsgewinne (casual profits), die zwar nicht einen Teil des gewerblichen oder beruflichen Gewinns

¹⁾ Betrifft eine nicht ansässige Person in Großbritannien eine Betriebstätte und sind dieser Betriebstätte Einkünfte aus ausländischen "possessions" zuzurechnen, unterliegen diese Einkünfte - außer ein Doppelbesteuerungsabkommen schreibt eine andere Regelung vor - der Besteuerung nach Sched. D Case V.

²⁾ DUNEDIN in: Jones v. Leeming (1930) 15 TC 333, 335.

darstellen, aber als "income receipts" zu qualifizieren sind (z.B. Gewinne aus Termingeschäften) und solche Einkünfte, die dem Case VI durch die Steuergesetze ausdrücklich zugewiesen wurden ¹⁾.

Case VII (kurzfristige Kapitalgewinne) wurde abgeschafft. Die Kapitalgewinne werden seit 1971 von der Capital Gains Tax erfaßt.

Case VIII (Einkünfte aus Grund und Boden) wurde im Zuge der Consolidation von 1970 in Sched. A umbenannt.

- (5) Schedule E (s. 181 TA 1970): Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Case I gilt für ansässige und gewöhnlich ansässige (ordinary resident) Personen, die im Inland beschäftigt sind.

Case II erfaßt Löhne und Gehälter, die einer nicht ansässigen bzw. nicht gewöhnlich ansässigen Person im Vereinigten Königreich zufließen.

Case III bildet die Besteuerungsgrundlage für Löhne und Gehälter von ansässigen Personen, soweit die Einkünfte vom Ausland ins Vereinigte Königreich transferiert werden.

Steuerbemessungsgrundlage sind die Nettoeinkünfte nach Abzug der persönlichen Freibeträge. Die Steuer wird im Quellenabzugsverfahren, dem sog. Pay-as-you-earn - System, erhoben.

- (6) Schedule F (s. 232 TA 1970): Kapitalertragsteuer auf Dividenden und sonstige Gewinnausschüttungen.

Die auf ausgeschüttete Gewinne entfallende Income Tax der Empfänger ist von der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten und an den Fiskus abzuführen ²⁾.

¹⁾ Beispielsweise s. 67 (1) No. 4 TA 1970 (Einkünfte aus Zimmervermietung), s. 486 (1) TA 1970 (Gewinnkorrekturen zwischen bestimmten verbundenen Gesellschaften), etc. Eine Zusammenstellung der Case VI - Einkünfte findet sich in SIMON'S TAXES: a.a.O., C 3.102, p. 254-260.

²⁾ Genauere Darstellung erfolgt auf S.

c) Die zeitliche Abgrenzung der Bemessungsgrundlage

Die Income Tax bemißt sich nach dem, für ein Steuerjahr (year of assessment) errechneten Einkommen. Das Steuerjahr für natürliche Personen beginnt am 6. April und endet am 5. April des darauffolgenden Jahres ¹⁾. Das einem Steuerjahr zugrundegelegte Einkommen ist eine reine Rechengröße und oftmals kein Ausdruck der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb dieses Zeitraumes. Die Steuerbasis kann sich aus Einkünften zusammensetzen, die in verschiedenen Wirtschaftsjahren entstanden sind. Nur bei den auf der Gegenwartsbasis (current year basis) besteuerten und vorwiegend im Quellenabzugsverfahren erhobenen Einkünften ²⁾ sind Wirtschaftsjahr und Steuerjahr zeitlich kongruent. Dagegen können sich bei den auf der Vorjahresbasis ³⁾ (preceding year basis) veranlagten Einkünften ⁴⁾ erhebliche Divergenzen zwischen wirtschaftlicher Entstehung und steuerlicher Erfassung ergeben. Das steuerpflichtige Einkommen einer (ansässigen) Person für das Steuerjahr 1970/71 kann sich beispielsweise zusammensetzen aus:

- gewerblichen Gewinnen (Jahresabschluß zum 31. Dez. 1969)
- Direktorengelalt (wird im Pay-as-you-earn-Verfahren im laufenden Steuerjahr einbehalten)
- Dividenden (ausgeschüttet 1970).

Die Uneinheitlichkeit der zeitlichen Bemessungsgrundlage ist ein wichtiges Faktum der Income Tax, das erhebliche fiskalische, wirtschaftliche und nicht zuletzt auch budgetpolitische Konsequenzen haben kann ⁵⁾.

¹⁾ Das Steuerjahr, das am 6. April 1971 beginnt und am 5. April 1972 endet, heißt Steuerjahr 1971/72. Bei der Corporation Tax wird das Steuerjahr "financial year" genannt und reicht vom 1. April bis zum 31. März des folgenden Jahres. Diese aus deutscher Sicht ungewöhnliche zeitliche Einteilung hängt mit der jährlichen Erneuerung der Steuern zusammen. In der Regel tritt der Finance Act eines Jahres bis zum 31. Juli in Kraft.

²⁾ Schedules A, B, C, D Case VI, E.

³⁾ Für die Anfangs- und Schlußjahre gelten besondere Regelungen. Vgl. ss. 117, 118 TA 1970.

⁴⁾ Schedule D Cases I - V.

⁵⁾ Vgl. WEISE, Herbert: a.a.O., 26.

d) Der Steuersatz

Trotz weitgehend selbständiger Veranlagung der einzelnen Einkunftsarten - die Veranlagung muß nicht zur selben Zeit und nicht durch die gleiche Finanzbehörde ¹⁾ erfolgen - ist die Income Tax heute eine synthetische Einkommensteuer. Alle Einkünfte unterliegen einem einheitlichen Steuersatz, dem sog. Standardsteuersatz (standard rate), von derzeit 38,75% ²⁾.

Da das steuerpflichtige Einkommen aufgrund der beanspruchbaren Freibeträge vermindert wird, führt die Income Tax, trotz des formal proportionalen Steuersatzes, zu einer progressiven Belastung (indirekte Progression) ³⁾ des Steuerpflichtigen ⁴⁾.

2) Die Surtax

Natürliche Personen ⁵⁾, deren Gesamteinkommen in einem Steuerjahr 2500 Pfund übersteigt, unterliegen der Surtax. Die Surtax ist jedoch keine selbständige Steuer, sondern "shall be computed, assessed, charged, collected and paid as a deferred instalment of income tax" ⁶⁾. Income Tax und Surtax bilden integrale und zugleich weitgehend verselbständigte Bestandteile der Einkommensbesteuerung, wobei die Surtax die eigentliche (direkte) Progression bewirkt.

Bemessungsgrundlage der Surtax ist daher das nach den Vorschriften der Income Tax ermittelte Gesamteinkommen (total income), modifiziert durch einige Surtax-Bestimmungen ⁷⁾.

1) Für die Veranlagung nach Sched. A,B,D (überwiegend), E und F ist der "inspector of taxes" zuständig, das "Board" für Veranlagungen nach Sched. C und D (foreign dividends).

2) Siehe Anlage 3.

3) Vgl. NEUMARK, Fritz: a.a.O., S. 81.

4) Vgl. dazu PINSON, Barry: a.a.O., p. 11; HMSO Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, 2. Report, Cmd. 9105, London 1952, Chap. 5, p. 31.

5) Bei Partnerships werden die einzelnen Gesellschafter, soweit sie natürliche Personen sind, von der Surtax erfaßt.

6) S. 3 (1) (b) TA 1970.

7) S. 528 (1) TA 1970.

Die Steuersätze liegen zwischen 10% und 50% und werden in einzelnen Stufen erhoben ¹⁾. Für die Veranlagung ist das "Board" zuständig ²⁾: Die Surtax wird - im Gegensatz zur Income Tax - erst am 1. Januar des auf das Steuerjahr folgenden Jahres fällig ³⁾.

Der steile Anstieg des Surtax-Tarifs führt zu besonders einschneidenden Belastungen, wenn einem Steuerpflichtigen Beträge zufließen, die wirtschaftlich verschiedenen Jahren zuzurechnen sind, z.B. wenn eine Gesellschaft Dividenden für 18 Monate ausschüttet. Ist die dadurch verursachte steuerliche Mehrbelastung größer als 5%, können die Einnahmen auf mehrere Steuerjahre verteilt werden ⁴⁾.

Nach Plänen der Regierung soll ab Steuerjahr 1973/74 das gegenwärtige Income Tax/Surtax - System durch eine einheitliche progressive Steuer, der sog. "unified tax" abgelöst werden ⁵⁾.

3) Die Capital Gains Tax ⁶⁾

a) Überblick

Vom Steuerjahr 1962 an ⁷⁾, wurden erstmals kurzfristige "capital gains" von der Income Tax (Schad. D Case VII) erfaßt. Es war aber offensichtlich, daß diese Steuergrundlage ohne Wirkung bleiben mußte, solange der Steuerpflichtige

1) Siehe Anlage 4.

2) S. 29 (2) TMA 1970.

3) S. 4 (3) TA 1970.

4) S. 31 TA 1970.

5) Vgl. HMSO: Reform of Personal Direct Taxation, Cmd 4653, London 1971.

6) Ausgewähltes Schrifttum zur Capital Gains Tax: WHEATFOOT, G.S.A.: Capital Gains Tax, London-Edinburgh 1965; SOPHIAN, Theodore John: The Taxation of Capital Gains, London 1966; HUGHES, Percy F. - TINGLEY, K.R.: Taxation of Capital Gains 2. ed., London 1969 (with 1. supplement 1969); GEORGE, Edward F.: Taxation and Property Transactions, 3. ed., London 1970; HUGHES, Percy F. - TINGLEY, K.R.: Taxation Key to Capital Gains Taxation, 4. ed., London 1970; SIMON'S TAXES: a.a.O., Vol. C 5,6, E 4.

7) SS. 10-16 und Sch. 9, 10 FA 1962.

relativ leicht - durch das Abwarten der entsprechenden Zeitspanne - die Besteuerung vermeiden konnte ¹⁾. Deshalb wurde im Jahr 1965 eine neue Steuer geschaffen ²⁾, die jene Kapitalgewinne erfaßte, bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung des Vermögensgutes mehr als ein Jahr vergangen sind.

Obwohl die Besteuerung von "capital gains" den Bruch mit einer jahrhundertalten Tradition und Rechtsauffassung darstellte, wurde die Kapitalgewinnbesteuerung seit ihrer Einführung vorwiegend wegen der technischen Ausgestaltung heftig kritisiert. Die wenig sorgfältige Konzeption und eine Unzahl von Einzelvorschriften machten die Kapitalgewinnsteuer für Steuerbehörden und Steuerpflichtige unüberschaubar. Der Gesetzgeber bemühte sich in den folgenden Jahren um eine Vereinfachung der Besteuerung. Ein wichtiger Schritt auf diesem Wege war die Abschaffung der unterschiedlichen Behandlung von kurz- und langfristigen Kapitalgewinnen ³⁾. Damit wurde zugleich die systemwidrige ⁴⁾ Erfassung von "capital gains" durch die Income Tax aufgehoben.

Absgeschafft wurde ferner auch die sog. "betterment levy". Von 1967 bis 1970 wurde bei der Veräußerung von Grundstücken zwischen "current use value" und "development value" unterschieden. Der erste wurde von der Capital Gains Tax erfaßt, letzterer von einer Sondersteuer, der Betterment Levy ⁵⁾. Ab Steuerjahr 1970/71 fällt realisierter Wertzuwachs von Grund und Boden grundsätzlich unter die Capital Gains Tax.

1) Vgl. HUGHES, Percy F. - TINGLEY, K.R.: a.a.O., p. 98.

2) FA 1965, Part III.

3) Durch s. 56 FA 1971.

4) "The tax (Sched. D Case VII - der Verf.) hovers uncertainly between one on income and one on capital". (GEORGE, Edward: a.a.O., p. 172).

5) Land Commission Act 1967, Sch. 1, para 1.

b) Persönliche Steuerpflicht

Der Capital Gains Tax unterliegen alle ansässigen und gewöhnlich ansässigen natürlichen Personen ¹⁾. Companies werden nicht von der Capital Gains Tax erfaßt, aber ihre steuerpflichtigen Kapitalgewinne sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Corporation Tax.

Nicht ansässige natürliche Personen, die im Vereinigten Königreich eine gewerbliche Tätigkeit durch eine Betriebsstätte (branch or agency) ausüben, werden mit den Gewinnen zur Capital Gains Tax herangezogen ²⁾, die ihnen zugeflossen sind aufgrund der Veräußerung von:

- "assets situated in the United Kingdom and used in or for the purposes of the trade at or before the time when the capital gains accrued, or
- assets situated in the United Kingdom and used or held for the purposes of the branch or agency at or before that time or
- assets acquired for use by or for the purposes of the branch or agency" ³⁾.

Bei Partnerships ist jeder einzelne Gesellschafter steuerpflichtig ⁴⁾ und nicht wie bei der Income Tax die "firm".

c) Steuerbare Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich kann jeder Vermögenswert (property) ein steuerbares Wirtschaftsgut (asset) im Sinne der Capital Gains Tax sein, insbesondere auch Optionsscheine, Schulden, immaterielle Wirtschaftsgüter, ausländische Währungen und

1) S. 20 (1) FA 1965.

2) Nicht ansässige Körperschaften mit einer britischen Betriebsstätte werden im gleichen Umfang Körperschaftssteuerpflichtig.

3) S. 20 (2) FA 1965. Das nationale Steuerrecht wird durch Doppelbesteuerungsrecht eingeschränkt. Nach Art. VIII DBA nF dürfen Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen nur im Belegenheitsstaat, Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen, das einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, im Betriebsstättenstaat, alle sonstigen Veräußerungsgewinne im Wohnsitzstaat besteuert werden.

4) S. 45 (7) FA 1965.

selbsterzeugte Wirtschaftsgüter ¹⁾. Eine Reihe von Vermögenswerten sind nicht steuerbar, darunter private Kraftfahrzeuge ²⁾, Geschenke unter 100 Pfund ³⁾, bestimmte Wertpapiere ⁴⁾, private Wohnungen ⁵⁾, persönliche Vermögensgegenstände unter 1000 Pfund ⁶⁾.

Ferner entsteht keine Steuerpflicht, wenn bei der Veräußerung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter der erzielte Kapitalgewinn innerhalb von zwölf Monaten in gleichartige Güter reinvestiert wird ⁷⁾.

d) Steuergegenstand, Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif

Die Steuerpflicht bei der Capital Gains Tax wird durch die Veräußerung eines steuerbaren Wirtschaftsgutes ausgelöst. In der Regel erfolgt zuerst die Anschaffung (acquisition) und dann die Veräußerung (disposal). Geht die Veräußerung dem Erwerb voran, entsteht die Steuerpflicht aufgrund der zweiten Transaktion.

Der Begriff "disposal" ist weit auszulegen. In den Steuergesetzen wird er auch bei der teilweisen Veräußerung (s. 22 (2) FA 1965), vollständigem Verlust oder Zerstörung des Wirtschaftsgutes (ss. 22 (3), 23 (3) FA 1965) und unentgeltlicher Überlassung (s. 22 (4) FA 1965) gebraucht.

Steuerbemessungsgrundlage der Capital Gains Tax ist der in einem Steuerjahr zugeflossene Reingewinn, d.h. der für das Wirtschaftsgut erzielte Preis bzw. bei unentgeltlicher Überlassung der Marktpreis (market value ⁸⁾), abzüglich der erlaubten Aufwendungen. Abzugsfähig sind insbesondere die

1) S. 22 (1) FA 1965.

2) S. 27 (1) FA 1965.

3) S. 27 (2) FA 1965.

4) S. 27 (4) FA 1965, z.B. "national saving certificates, defence bonds, national development bonds" etc.

5) S. 29 FA 1965 (private residences).

6) S. 30 FA 1965 (chattels).

7) S. 33 FA 1965. Früher mußte das veräußerte und das neu angeschaffte Wirtschaftsgut der gleichen Klasse angehören (Class 1: Land, Gebäude, Maschinen; Class 2: Schiffe; Class 3: Luftfahrzeuge; Class 4: Goodwill; Class 5: Hovercraft). Heute genügt es, wenn es einer der Klassen angehört (s. 60 FA 1971).

8) S. 44 FA 1965.

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (einschließlich der Nebenkosten), alle Aufwendungen, die zu einer Wertsteigerung des Wirtschaftsgutes geführt haben und die Veräußerungskosten ¹⁾.

Verluste (capital losses) des gleichen Steuerjahres und noch nicht kompensierte Verluste der Vorjahre können von den erzielten Kapitalgewinnen abgezogen werden ²⁾.

Der Steuersatz beträgt für natürliche Personen 30% ³⁾.

Kapitalgewinne unter 500 Pfund im Steuerjahr sind von der Steuer befreit ⁴⁾.

4) Die Corporation Tax ⁵⁾

a) Überblick

Juristische Personen unterliegen nur einer einzigen Gewinnsteuer ⁶⁾, der Corporation Tax. Der Steuersatz wird vom Parlament für das Steuerjahr (financial year ⁷⁾) jeweils nachträglich festgesetzt. Für das Steuerjahr 1970 gilt ein Steuersatz von 40% ⁸⁾.

1) Sch. 6, para 4 FA 1965.

2) S. 23 FA 1965.

3) Bei Körperschaften gilt der derzeitige Körperschaftsteuersatz von 40%.

4) S. 57 (1) FA 1971. Bei Kapitalgewinnen zwischen 500 und 1000 Pfund beträgt die Steuerschuld nicht mehr als die Hälfte der Differenz zwischen Kapitalgewinn des Jahres und 500 Pfund. Bei einem Jahreskapitalgewinn von 1000 Pfund beträgt die Steuerschuld beispielsweise (1000 - 500):2 = 250 Pfund. Ansässige natürliche Personen mit weniger als 5000 Pfund Kapitalgewinn, können alternativ nach der sog. "half-income rule" (s. 21 FA 1965) besteuert werden.

5) Ausgewähltes Schrifttum zur Corporation Tax: BEATTIE, G.N.: Corporation Tax, 2. ed., London 1966; HUGHES, Percy F. - GRAHAM, T.L.A.: Corporation Tax, London 1966; Dieselben: Taxation Key to Corporation Tax, 2. ed., London 1970; ROWLAND, Peter M.B. - TALBOT, John E.: Corporation Tax, London 1965; SIMON'S TAXES: a.a.O., Vol. D; TALBOT, John - WHEATCROFT, G.S.A.: Corporation Tax, London 1968 (with 2. cumulative supplement 1970); CARMICHAEL, K.S.: Corporation Tax, London 1966; TOLLEY'S Synopsis of Corporation Tax (compiled by PEAVER, L.E.) Addlestone 1966/67; EDWARDS, Ronald N.: Das System der Körperschaftbesteuerung in Großbritannien, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 1966, S. 133-142.

6) S. 238 TA 1970.

7) S. 527 TA 1970. Das "financial year" 1970 beginnt am 1. April 1970.

8) S. 14 FA 1971. Siehe auch Anlage 5.

Der Veranlagungszeitraum für die Corporation Tax ist jedoch das Geschäftsjahr ("accounting period"). Stimmen Steuerjahr und Geschäftsjahr einer Gesellschaft nicht überein, muß der Gewinn auf die entsprechenden Steuerjahre aufgeteilt und nach den jeweils gültigen Steuersätzen versteuert werden. Hat z.B. eine Gesellschaft zum 31. Dezember 1970 einen Jahresgewinn von 12000 Pfund ermittelt, beträgt die Steuerschuld für diesen Zeitraum:

Finanzjahr 1969 (1.1.1970 - 31.3.1970)	
$3/12 \times 12000 \times 42,5\%$	1275 Pfund
Finanzjahr 1970 (1.4.1970 - 31.12.1970)	
$9/12 \times 12000 \times 40\%$	3600 Pfund
geschuldete Corporation Tax	4875 Pfund

Für die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns sind grundsätzlich die Vorschriften des Einkommensteuerrechts (Income Tax und Capital Gains Tax) maßgeblich ¹⁾. Die verschiedenen Einkünfte werden nach den Schedules und Cases der Income Tax ermittelt, allerdings stets auf der Basis des laufenden Jahres ²⁾. Die Summe der Einkünfte und die steuerpflichtigen Kapitalgewinne der Gesellschaft ergeben zusammen den steuerpflichtigen Gewinn (total profit). Zinsen, Lizenzgebühren und ähnliche jährliche Zahlungen (sog. "charges on income") - die bei der Income Tax nicht abzugsfähig sind, sondern nur wie "reliefs" (Freibeträge) berücksichtigt werden - können bei der Corporation Tax als Betriebsausgaben angesetzt werden ³⁾.

b) Die Besteuerung ansässiger und nicht ansässiger Kapitalgesellschaften

Eine ansässige Kapitalgesellschaft ist mit allen Gewinnen eines Steuerjahres steuerpflichtig ⁴⁾. Nicht ansässige

1) SS. 250, 265 (2) TA 1970.

2) S. 129 (1) TA 1970.

3) S. 248 TA 1970.

4) S. 238 (1) TA 1970.

Gesellschaften unterliegen der Corporation Tax nur mit:

- "any trading income arising directly or indirectly through or from the branch or agency, and
- any income from property or rights used by, or held by or for, the branch or agency; and
- such chargeable gains accruing on the disposal of assets situated in the United Kingdom as are by Part III of Finance Act 1965 made chargeable to capital gains tax in the case of an individual not resident or ordinarily resident in the United Kingdom" ¹⁾.

Innerhalb dieser Grenzen werden nicht ansässige Gesellschaften weitgehend wie ansässige behandelt. Die wichtigsten Ausnahmen von diesem Grundsatz sind:

- Die besonderen Bestimmungen der "close companies" finden auf nicht ansässige Gesellschaften keine Anwendung ²⁾.
- Transferiert eine Betriebstätte ihren Gewinn an die ausländische Stammfirma, unterliegt diesernicht der Kapitalertragsteuer (Sched. F), wie die ausgeschütteten Gewinne einer Tochtergesellschaft an das Mutterunternehmen ³⁾.

IV. Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

Der folgende Abschnitt beschäftigt sich mit der Ermittlung und Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens nach britischem Recht. Der Schwerpunkt der Ausführungen liegt bei der Gewinnermittlung nach Sched. D Case I (trading profits), die für gewerbliche Unternehmen und deren Betriebstätten

1) S. 246 (2) TA 1970.

2) S. 282 (1) (a) TA 1970. Siehe auch S. 116 f dieser Arbeit.

3) Diese Tatsache veranlaßt verschiedene britische Autoren, die Betriebstätte im Vergleich zur Tochtergesellschaft als die günstigere Niederlassungsform zu bezeichnen. Vgl. dazu GEORGE, Edward, F.: a.a.O., p. 17; TALBOT, John - WHEATCROFT, G.S.A.: a.a.O., p. 311. Tatsächlich dürfte die Vorteilhaftigkeit einer Niederlassungsform von mehreren Faktoren abhängen. Siehe auch S. 12 f dieser Arbeit.

im Mittelpunkt des Interesses steht. Neben den "trading profits" kann ein Unternehmen bzw. eine Betriebstätte auch Einkünfte nach Sched. A,B,C,D Case III, VI und Kapitalgewinne erzielen.

1) Gewinnermittlung durch Rechnungslegung

a) Die Betriebserfolgsrechnung

Grundlage für die Besteuerung nach Sched. D Case I ist "the full amount of profits or gains" ¹⁾. Dieser Gewinnbegriff wurde definiert, als "the surplus by which the receipts from the trade exceed the expenditure necessary for the purpose of earning those receipts" ²⁾.

Entgegen diesem Wortlaut liegt aber der steuerlichen Gewinnermittlung keine einfache Einnahmen - Ausgabenrechnung zugrunde ³⁾, sondern sie knüpft im Normalfall ⁴⁾ an die kaufmännische Buchführung an und bedient sich einer Betriebserfolgsrechnung, bei der den tatsächlich erzielten Einnahmen Forderungen, den Ausgaben Verbindlichkeiten hinzuzufügen ist ⁵⁾.

Die in der Praxis angewendete Betriebserfolgsrechnung ist die sog. "trade and profit and loss account".

Bei Handelsbetrieben enthält die Debetseite der "trading account" den Gesamteinkaufspreis der weiterverkauften Güter und den am Anfang des Wirtschaftsjahres vorhandenen Warenbestand (stock). Produktionsbetriebe setzen als Debetpositionen die Kosten des Rohmaterials (einschließlich der Transportkosten) und die Fertigungslöhne an. Auf der Kreditseite erscheinen die Umsatzerlöse und der Wert des am Schluß des Wirtschaftsjahres vorhandenen Warenbestandes. Der Saldo

1) S. 115 (1) TA 1970.

2) Lord HERSHELL, in: Russell v. Town and County Bank (1888) 2 TC 321, 327.

3) Lediglich bei der Besteuerung nach Sched. D Case II (selbständige Arbeit) kann die Steuerbehörde eine Einnahmenüberschußrechnung (computation on cash basis) gestatten.

4) Siehe S. 59 ff dieser Arbeit.

5) Vgl. dazu s. 13 Sale of Goods Act 1893: "Thus if the trader buys and sells goods in the course of his trade, he must credit the price of goods sold in the accounts of the period in which he becomes entitled to payment, and debit the cost of goods bought in the period when the liability to pay arises".

der Debet- und Kreditseite ergibt den buchmäßigen Rohgewinn (gross profit) oder -verlust (gross loss).

Das Ergebnis der Trading Account wird in die "profit and loss account" übertragen, in der alle sonstigen Erträge und Aufwendungen erfaßt werden. Der Saldo der "profit and loss account" ergibt den buchmäßigen Reingewinn (net profit) oder -verlust (net loss) des Wirtschaftsjahres.

Beispiel:

Trade and Profit and Loss Account for the year ended
31.Dec.1969 ¹⁾

DEBITS	(Pfund)	CREDITS	(Pfund)
Stock, 1.1.69	5000	Sales	50000
Purchases	41000	Stock, 31.12.69	7700
Gross profit, carried down	11700		
	<u>57700</u>		<u>57700</u>
	=====		=====
Salaries	5000	Gross profit, brought down	11700
Rents, rates and insurance	800	Cash discounts re- ceived	300
Lighting and heating	300	Bank deposit interest	100
Repairs	1300	Reduction in pro- vision for bad debts	80
General expenses	600	Rents receivable	500
Depreciation:		Interest on tax re- serve certificates	20
Lease	500	Profit on sale of van	120
Motor vehicles	700		
Net profit	3620		
	<u>12820</u>		<u>12820</u>
	=====		=====

1) Quelle: SIMON'S TAXES; a.a.O., B 1.905, p. 367.

Erläuterungen zu den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung:

- (1) Die Position "salaries" enthält auch das Geschäftsführergehalt des Unternehmers in Höhe von 1000 Pfund.
- (2) Der Posten "repairs" enthält u.a. 600 Pfund für einen Schaufensterumbau und 300 Pfund Rückstellungen für notwendige, aber noch nicht durchgeführte Reparaturen.
- (3) In "general expenses" sind 100 Pfund Weihnachtsgeschenke und 10 Pfund Spenden für gemeinnützige Zwecke eingeschlossen.
- (4) Die Geschäftstätigkeit wird in gemieteten Räumen ausgeübt. Die 10-Jahres-Miete beträgt 5000 Pfund.
- (5) 250 Pfund der "rents, rates and insurance" entfallen auf unvermietete Wirtschaftsgüter.
- (6) Die Privatentnahmen aus dem Warenbestand betragen 300 Pfund (Verkaufspreis).

Bei dieser Art der Gewinnermittlung bleiben Wertänderungen des Vermögens weitgehend unberücksichtigt. Lediglich bei den Warenbeständen spielt das Bewertungsproblem eine Rolle. Der Warenbestand (Handelsware, Halb- und Fertigwaren, Rohstoffe) wird entsprechend den kaufmännischen Buchführungsregeln (ordinary commercial and accountancy practice) mit den niedrigeren Kosten- oder Marktpreisen ("the lower of cost or market value") bewertet.

Rückstellungen (reserves for contingencies, anticipated losses, future expenses) sind grundsätzlich nicht gestattet ¹⁾ spezifizierte uneinbringliche Forderungen können ausgebucht werden ²⁾.

b) Die steuerlichen Berichtigungen

In den meisten Fällen entspricht der buchmäßige Reingewinn noch nicht den steuerlichen Bestimmungen. Zur Feststellung

- 1) Vgl. Edward Collins & Sons, Ltd. v. I.R.C. (1925) 12 TC 773; Peter Merchant, Ltd. v. Stedford (1948) 30 TC 496; Associated Portland Cement Mfrs., Ltd. v. Kerr (1946) 27 TC 103; Naval Colliery Co. Ltd. v. I.R.C. (1928) 12 TC 1017.
- 2) Vgl. Absalom v. Talbot (1944) 26 TC 166; Anderson & Halstead, Ltd. v. Birrell (1931) 16 TC 200.

des steuerlichen Gewinns (statutory profit) müssen deshalb verschiedene Berichtigungen (adjustments) vorgenommen werden.

Dem Reingewinn müssen z.B. alle steuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben hinzugerechnet werden, wie "capital expenditure" (a), Privatentnahmen (b), kaufmännische Abschreibungen ¹⁾ (c), ferner Ausgaben, die nicht zur Veranlagungsperiode gehören (d) oder die nicht betrieblich (im Sinne von Sched. D Case I) bedingt sind (e).

Der Reingewinn muß gekürzt werden, um "capital gains" (f) und Einkünfte, die unter andere Schedules und Cases fallen (g), nicht zur Veranlagungsperiode gehören (h) oder von der Steuer befreit sind (i).

Beispiel:

Computation of adjusted profit for the year ended
31.Dec.1969

Net profit per profit and loss account	3620	Pfund
Add:		
Shop-front improvement (a)	600	
Provisions for repairs (d)	300	
Depreciation (c)	1200	
Proprietor's salary (b)	1000	
Rents, rates and insurance of sub-let property (e)	250	
Christmas gifts (e)	100	
Annual payment under a deed of covenant (e)	10	
Personal consumption of stock (b)	300	
	7380	
	=====	

1) Kaufmännische Abschreibungen (depreciation) werden im britischen Steuerrecht grundsätzlich nicht anerkannt. Dafür bestehen spezielle steuerliche Absetzungen (capital allowance), die vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden dürfen.

7380 Pfund

Deduct:

Bank deposit interest (g)	100
Rents receivable (g)	500
Interest on tax reserve certificates (i)	20
Premiums allowable as rent	410

././ 1030

Statutory profit

6350

Erzielt der Lieferwagen beim Verkauf einen höheren Preis als der (steuerliche) Restbuchwert, unterliegt der Gewinn der Capital Gains Tax (f).

2) Abzugsfähige Ausgaben

Wahrscheinlich die größten Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerzahler und "inspector of taxes" entstehen bei der Frage, welche Ausgaben abzugsfähig sind und welche nicht ¹⁾.

Die gesetzlichen Bestimmungen hierzu sind nicht ganz klar. Einerseits heißt es in s. 519 (1) (a) TA 1970: "In arriving at the amount of profits or gains, for tax purposes no other deductions shall be made than such as are expressly enumerated in the Tax Acts". Andererseits enthalten aber diese Gesetze nur wenige positive Beispiele ²⁾. Wesentlich größere Bedeutung hat dagegen für die Abgrenzung der abzugsfähigen Ausgaben der Negativkatalog von s. 130 (a)-(o) TA 1970. Als Grundsatz gilt deshalb: Alle Ausgaben sind abzugsfähig, soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen ³⁾.

Die Beispiele des Negativkatalogs können wie folgt zusammengefaßt werden:

- (1) Ausgaben, die dem "capital"-Bereich zuzuordnen sind (s. 130 (f) TA 1970).

1) Vgl. HUGHES, Percy F. - COOPER, J.M.: a.a.O., p. 86.

2) Z.B. ss. 131-134, 208 TA 1970.

3) Vgl. HUGHES, Percy F. - COOPER, J.M.: a.a.O., p. 86.

Eine in der Praxis oftmals problematische Abgrenzung muß zwischen Ausgaben für Reparaturen und Verbesserungen (improvements) getroffen werden. Erstere sind, soweit tatsächlich im Veranlagungszeitraum erbracht, abzugsfähig (s. 130 (d) TA 1970), letztere sind als "capital expenditure" nicht abzugsfähig ¹⁾.

- (2) Ausgaben, die nicht völlig und ausschließlich betrieblichen Zwecken dienen (s. 130 (a) TA 1970: "wholly and exclusively laid out for the purposes of trade"). Teils betrieblich und teils privat bedingte Ausgaben können jedoch entgegen dem Wortlaut aufgeteilt werden.
- (3) Lebenshaltungskosten (s. 130 (b) TA 1970: "any disbursement or expenses of maintenance of the parties, their families or establishments, or any sums expended for any other domestic or private purposes distinct from the purposes of the trade").
- (4) Verluste, die nicht im Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit entstanden sind (s. 130 (e) TA 1970).
- (5) "Jährliche Zahlungen" (s. 130 (1) TA 1970: "annuities and other annual payments", ausgenommen Zinsen).

Das Abzugsverbot von Unterstützungsleistungen, Grundrenten etc. hängt mit dem Quellenabzugsverfahren zusammen. Eine derartige jährliche Zahlung ist zwar steuerpflichtiges Einkommen des Empfängers, aber der Verpflichtete muß den Bruttobetrag seinem Gewinn zurechnen und die entsprechende Income Tax abführen. Der Empfänger erhält dann den Nettobetrag.

1) Zur Illustration vgl. Margrett v. Lowestoft Water and Gas, Co. (1935) 19 TC 481; Die Gesellschaft errichtete einen Wasserturm und einen Wasserbehälter, der einen veralteten und wesentlich kleineren Wasserbehälter ersetzte. Das Gericht entschied, alle Ausgaben waren nicht abzugsfähige "capital expenditure". Ähnliche Fälle: Samuel Jones & Co. (Devondale), Ltd. v. I.R.C. (1952) 32 TC 513; O'Grady v. Bullcroft Main Collieries, Ltd. (1932) 17 TC 93.

3) Steuerliche Abschreibungen

a) Einführung

Zu der Zeit, als Kapitalgewinne nicht besteuert wurden, war es auch nicht unlogisch, Wertminderungen des Anlagevermögens steuerlich unberücksichtigt zu lassen. Zwar wurde im Vereinigten Königreich schon frühzeitig der Kostencharakter kurzlebiger Anlagegüter erkannt und in der steuerlichen Gewinnermittlung durch jährliche Abschreibungen oder als Aufwand angesetzt, dagegen wurden dauerhafte Vermögensgüter, insbesondere Gebäude, lange Zeit so behandelt, als wenn sie keinerlei Wertminderung unterliegen würden. Noch im Jahre 1920 vertrat die Royal Commission die Ansicht, daß aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit auch der Substanzverzehr der menschlichen Arbeitskraft steuerlich berücksichtigt werden müßte, wenn für alle betrieblichen Anlagegüter Abschreibungen gewährt werden sollten ¹⁾.

In den letzten Jahrzehnten erfolgte jedoch ein grundlegender Wandel. Es wurde ein relativ großzügiges, wenn auch kompliziertes Abschreibungssystem entwickelt, das in erheblichem Maße wirtschafts- und sozialpolitischen Zwecken dient und dem zufolge häufigen Änderungen unterliegt.

Die gesetzlichen Grundlagen der steuerlichen Abschreibungen finden sich zum geringen Teil im Taxes Act 1970 ²⁾, vor allem aber im Capital Allowances Act 1968, durch den die Bestimmungen des Income Tax Act 1952, Part X, XI und der folgenden Finance Acts konsolidiert wurden. Durch Finance Act 1971, Part III wurde für "machinery and plant" ein neues Abschreibungssystem eingeführt.

1) Vgl. Report of the Royal Commission on the Income Tax, Cmd. 645, London 1920, S. 41. Zitiert bei WEISE, Herbert: a.a.O., S. 58.

2) SS. 378 (patents), 386 (know how) TA 1970.

Aufgrund der besonderen britischen Steuerstruktur - der Trennung von "income" und "capital" - können Abschreibungen nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung angesetzt werden. Die steuerlichen Abschreibungen werden ähnlich wie Verluste oder persönliche Freibeträge vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen ¹⁾.

b) Abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter

Steuerliche Abschreibungen gewährt das britische Steuerrecht nur für solche Wirtschaftsgüter, die in eine der folgenden Gruppen fallen:

- (1) Machinery and plant
- (2) Industrial buildings and structures
- (3) Agricultural and forestry land
- (4) Mines, oil wells and other wasting mineral deposits
- (5) Dredging
- (6) Scientific Research
- (7) Patent rights, know how

Dies bedeutet beispielsweise, daß für Hotels, Verkaufs- und Ausstellungsräume, Büros etc. keinerlei steuerliche Abschreibungen beansprucht werden können, da sie nicht unter den Begriff "industrial buildings and structures" subsummiert werden können.

Innerhalb der Gruppen (1) bis (7) bestehen jeweils besondere Vorschriften für die anzuwendenden Abschreibungsarten, -sätze und -methoden.

c) Abschreibungsarten

Nach dem derzeit geltenden Recht, bestehen fünf Abschreibungsarten:

- (1) Die "writing-down allowance", früher "annual allowance" genannt, ist die normale jährliche Absetzung für Abnutzung.

¹⁾ Bei der Corporation Tax werden steuerliche Abschreibungen jedoch wie "trading expenses" behandelt (s. 73 (2) CAA 1968).

- (2) Im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr wird zusätzlich zur Normalabschreibung die sog. "initial allowance" gewährt. Sie ermöglicht eine höhere Anfangsabschreibung. Allerdings ist die Bemessungsgrundlage für die Normalabschreibung des zweiten Jahres der Anschaffungs- bzw. Herstellungswert abzüglich der "writing-down" und der "initial allowance", so daß der Gesamtabschreibungsbetrag die Anschaffungs- bzw. Herstellkosten nicht übersteigen kann. Eine früher bestehende, im Jahre 1966 aufgehobene "investment allowance" berührte dagegen die Bemessungsgrundlage der Normalabschreibung nicht, wodurch eine mehr als 100%ige Abschreibung möglich war.
- (3) Maschinen und maschinelle Anlagen (und nur diese) können, sofern sie nach dem 27. Oktober 1970 angeschafft oder hergestellt wurden, im ersten Jahr in Höhe von 60% abgeschrieben werden ¹⁾. Diese "first-year allowance" tritt an die Stelle der "initial" und der ersten "writing-down allowance".
- (4) Ist bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes der Restbuchwert höher als der erzielte Verkaufspreis, muß die Differenz als "balancing allowance" abgeschrieben werden. Scheidet ein Wirtschaftsgut auf andere Art als durch Veräußerung aus dem Betrieb aus, ist der "written down value" gleich der "balancing allowance".
Übersteigt dagegen der Veräußerungspreis den Restbuchwert des Wirtschaftsgutes, muß die Differenz durch eine "balancing charge" zugeschrieben werden.
- (5) Sonderabschreibungen:
Neben direkten Subventionen (investment grants) werden in bestimmten Gebieten des Vereinigten Königreichs Investitionsanreize in Form von Sonderabschreibungen gewährt. Neu angeschaffte Maschinen und maschinelle Anlagen, die in "development areas" ²⁾ für industrielle

1) SS. 41, 42 FA 1971.

2) Zu den "development areas" zählen Nordirland, Teile von Wales und Schottland. Vgl. dazu The Development Areas Act 1966.

Zwecke eingesetzt werden, können ab 26. Oktober 1970 im Anschaffungsjahr voll abgeschrieben werden. Für Industriegebäude in "development" oder "intermediate areas" ¹⁾ ist eine erhöhte "initial allowance" von 40% (normal 15%) vorgesehen.

d) Abschreibungsmethoden

Für die Berechnung der jährlichen Abschreibungen sind grundsätzlich zwei Methoden zugelassen.

In der Praxis ist die Abschreibung vom Buchwert ("normal" oder "reducing balance" method) der Normalfall. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann alternativ zur Normalmethode die Abschreibung in gleichbleibenden Prozentsätzen vom ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungswert erfolgen ("straightline" methods). Bei industriellen Gebäuden ist ausschließlich die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden ²⁾.

Bei der Abschreibung alter Art ³⁾ wurde der gesetzliche Abschreibungssatz (basic rate) so bemessen, daß am Ende der zugrundegelegten Nutzungsdauer das Wirtschaftsgut noch mit 10 vH seines Anschaffungswertes zu Buche stand. Allerdings war in der Regel der tatsächliche Restbuchwert niedriger, da in der Praxis (z.B. bei Maschinen) mit 5/4 der "basic rate" abgeschrieben werden durfte. Für die Abschreibung neuer Art entspricht die gesetzliche Abschreibungsrate auch der tatsächlichen ⁴⁾.

Bei Bergwerken, Ölquellen etc. und den dort eingesetzten Maschinen ist eine besondere Abschreibungsmethode (special method) vorgesehen ⁵⁾. Die Abschreibungsquote ist hierbei

1) Zu den "intermediate areas" gehören z.B. Nord-Ost-Lancashire, Yorkshire coalfield.

2) S. 2 (2) CAA 1968.

3) Für Vermögensgüter, die vor dem 5. November 1962 angeschafft wurden.

4) Bei "machinery and plant" betragen die Abschreibungsprozentsätze 15%, 20%, 25% (normal method) und 6 1/4%, 8 1/2%, 11 1/4% (straight-line method). Siehe auch Anlage 6.

5) SS. 57, 23 CAA 1968.

"eine Funktion des relativen Substanzverzehrs" ¹⁾. Sie errechnet sich aus der Formel $\frac{A}{A+B}$, wobei A die Jahresförderung (output) und B die am Ende des Wirtschaftsjahres geschätzte, potentielle Gesamtförderung (total potential future output) darstellt. Der Abschreibungssatz muß aber mindestens 1/20 betragen ²⁾.

4) Behandlung gewerblicher Verluste

Das englische Steuerrecht räumt den Steuerpflichtigen verschiedene Möglichkeiten ein, gewerbliche Verluste bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Ein gewerblicher Verlust (ermittelt nach den Vorschriften der Sched. D Case I) kann entweder gegen das Gesamteinkommen des Steuerjahres aufgerechnet werden (set off against general income) oder in das folgende Steuerjahr vorgetragen werden (carry forward). Unter bestimmten Umständen ist sogar ein Verlustrücktrag (carry back) möglich. Zu beachten ist aber, daß "income"-Verluste nicht mit "capital gains" und umgekehrt kompensiert werden können ³⁾.

Die Verluste werden gesondert in der Steuererklärung aufgeführt oder getrennt beantragt und vom veranlagten Einkommen als "relief" abgezogen.

Wenn Wirtschaftsjahr und Steuerjahr nicht übereinstimmen, muß ein Verlust auf die entsprechenden Steuerjahre aufgeteilt werden. In der Praxis wird jedoch häufig der Verlust eines Wirtschaftsjahres demjenigen Steuerjahr zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Eine Aufteilung muß jedoch erfolgen, wenn

- der Steuerpflichtige dies wünscht und diese Entscheidung zukünftig aufrechterhält,
- Eröffnungs- oder Schlußjahre betroffen sind.

1) WEISE, Herbert: a.a.O., S. 62.

2) S. 57 (3) CAA 1968.

3) Bei der Corporation Tax können Sched. D Case I - Verluste mit "profits", also auch mit "capital gains" ausgeglichen werden (s. 177 (2) TA 1970).

a) Der Verlustausgleich

Gemäß s. 168 (1) TA 1970 ¹⁾ kann ein nach den steuerlichen Vorschriften ermittelter Verlust aus gewerblicher Tätigkeit ²⁾ zum Ausgleich gegen das gesamte, im Steuerjahr veranlagte Einkommen geltend gemacht werden. Der Verlustausgleich muß innerhalb von zwei Jahren beim "inspector of taxes" beantragt werden. Hat ein Unternehmer Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren etc. bezogen, bei denen die Steuer bereits an der Quelle abgezogen wurde, kann ein gewerblicher Verlust dagegen aufgerechnet werden. Die zuviel entrichtete Steuer wird auf Antrag erstattet.

Der Verlustausgleich ist grundsätzlich nur einmal möglich. Entweder wird ein Verlust im Entstehungsjahr oder - unter der Voraussetzung, daß der Betrieb weitergeführt wird - im nächsten Steuerjahr ausgeglichen ³⁾. Verbleibt ein Verlustsaldo, kann dieser nur vertikal vorgetragen werden.

Das Recht gewerbliche Verluste mit anderen Einkünften zu kompensieren, wird durch s. 170 TA 1970 eingeschränkt. Diese Bestimmung zielt besonders auf die sog. "hobby-farmers". Bevor diese Einschränkung in Kraft trat, konnten alle gewerblichen, also auch landwirtschaftliche Verluste ausgeglichen werden. Da von dieser Möglichkeit die "hobby-farmers" in großem Umfange Gebrauch machten, wurde durch obige Vorschrift der horizontale Verlustausgleich auf Verluste von solchen Gewerbebetrieben beschränkt, die "on a commercial basis and with a view to the realisation of profits in the trade" betrieben werden.

b) Der Verlustvortrag

Gewerbliche Verluste bzw. ein Verlustsaldo aus dem horizontalen Verlustausgleich können unbegrenzt vorgetragen, dann aber nur mit gewerblichen Gewinnen des gleichen Unternehmens

1) Bei der Corporation Tax: s. 177 (2) TA 1970.

2) Steuerliche Abschreibungen dürfen Verluste entstehen lassen bzw. erhöhen (s. 169 TA 1970).

3) SS. 168 (2) (Income Tax), 177 (1) (Corporation Tax) TA 1970.

ausgeglichen werden ¹⁾. Ein vorgetragener Verlust muß im folgenden Steuerjahr soweit als möglich kompensiert werden ²⁾.

Essentiell für das "carry forward"-Verfahren ist, daß der Verlustvortrag nur innerhalb desselben Unternehmens (same trade) vorgenommen werden kann. Betreibt ein Unternehmer zwei getrennte Gewerbebetriebe, ist eine Kompensation von gewerblichen Verlusten des einen Unternehmens mit gewerblichen Gewinnen des anderen Unternehmens nur nach s. 168 TA 1970 (set off against general income), nicht aber durch das "carry forward"-Verfahren möglich. Ein Verlustvortrag ist auch dann nicht gestattet, wenn sich innerhalb der betreffenden Steuerjahre die Eigentümerstruktur oder der Zweck des Unternehmens verändert hat ³⁾.

c) Der Verlustrücktrag

Wird ein Gewerbebetrieb nicht mehr fortgeführt (permanently discontinued), kann ein in den letzten zwölf Monaten entstandener Verlust (terminal loss) von den steuerpflichtigen gewerblichen Gewinnen der letzten drei Jahre abgezogen werden ⁴⁾. Das "carry back"-Verfahren ist ausgeschlossen, wenn der Verlust im horizontalen Verlustausgleich kompensiert wurde.

Bei Partnerships wird das Ausscheiden eines Gesellschafters bzw. der Eintritt eines neuen Gesellschafters als Beendigung des Gewerbebetriebes gewertet. Dies hat zur Folge, daß etwaige Verluste zum Zeitpunkt des Ausscheidens bzw. Eintritts zurückgetragen, aber nicht vorgetragen werden dürfen.

1) S. 171 TA 1970. Bei Banken und Finanzierungsgesellschaft kommen auch andere Einkünfte (Dividenden, Zinsen) in Frage (s. 171 (3) TA 1970).

2) S. 171 (2) TA 1970.

3) Vgl. Gordon & Blair, Ltd. v. I.R.C. (1962) 40 TC 358.

4) S. 174 TA 1970.

5) Freibeträge

Nur bei Körperschaften und körperschaftsbezogenen Betriebstätten bildet die Summe aller Erträge und Gewinne, nach Abzug der steuerlichen Abschreibungen und Verluste, die Bemessungsgrundlage der Ertragsteuer. Den natürlichen Personen werden dagegen noch verschiedene Freibeträge (personal reliefs ¹⁾) gewährt, die den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen, zum Teil auch der Einkunftsart und der Einkommensverwendung Rechnung tragen ²⁾. Der danach verbleibende Betrag stellt das zu versteuernde Einkommen (taxable income) dar.

Personen, die nicht im Vereinigten Königreich ansässig sind, können nach britischem Recht keine persönlichen Freibeträge beanspruchen ³⁾. Da aber die in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Personen gemäß Art. XVII (1) DBA nF den nicht ansässigen britischen Staatsbürgern gleichgestellt sind, stehen ihnen "reliefs" nach s. 27 (2) TA 1970 zu. Diese Bestimmung gewährt nicht ansässigen britischen Staatsbürgern "personal reliefs" in begrenztem Umfang und zwar dürfen die im Vereinigten Königreich beantragten ⁴⁾ Freibeträge, die im Vereinigten Königreich zu zahlende Steuer nur bis zu einer bestimmten Grenze vermindern. Diese steuerliche Begrenzung errechnet sich aus der Formel $\frac{A}{B} \times T$, wobei A das im Vereinigten Königreich steuerpflichtige Einkommen, B das Welteinkommen und T die (hypothetische) Steuer darstellt, die der Steuerpflichtige nach britischem Recht auf das Welteinkommen zahlen müßte. Bezieht ein Steuerpflichtiger in Großbritannien Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem reduzierten

1) Auch "personal deductions" oder "personal allowances" genannt. Unter "reliefs" sind auch Freigrenzen zu verstehen.

2) Eine Übersicht findet sich in Anlage 7.

3) S. 27 (1) TA 1970.

4) Anträge sind an das "Board" zu richten (s. 27 (5) TA 1970).

Steuersatz belastet sind (z.B. Dividenden), werden diese Einkünfte nicht von A, wohl aber von B erfaßt ¹⁾.

Beispiel:

Ein nicht ansässiger britischer Staatsbürger hat "personal reliefs" in Höhe von 800 Pfund. Er hat im Steuerjahr folgendes Einkommen erzielt:

- britische Einkünfte	2000	Pfund
- brit. Einkünfte mit reduziertem Steuersatz	500	
- ausländische Einkünfte	5500	
Welteinkommen	8000	
	=====	

Die effektive Steuerschuld errechnet sich nach der Formel:

$$\frac{2000}{2000 + 500 + 5500} \times (8000 - 800) \times 38,75 = 697,50$$

Von den 800 Pfund "personal reliefs" können in Großbritannien nur 1/4 (= 200 Pfund) tatsächlich beansprucht werden:

$$(2000 - 200) \times 38,75 = 697,50 \text{ Pfund.}$$

1) S. 27 (3) TA 1970.

D r i t t e r T e i l

Die ertragsteuerliche Behandlung der Tochtergesellschaft

A) Die Besteuerung der Gewinnerzielung nach britischem Recht

I. Terminologie

In dieser Arbeit wurde unter einer Tochtergesellschaft die rechtlich selbständige Niederlassung einer Zentraleinheit verstanden, wobei das Mutterunternehmen jede Rechtsform (Einzelfirma, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) einnehmen konnte. Dieser Begriff der Tochtergesellschaft wird in der englischen Rechtsterminologie nicht exakt mit "subsidiary" wiedergegeben.

In s. 154 (i) C.A. 1948 heißt es: "a company shall...be deemed to be a subsidiary of another if, but only if, -

(a) that other either -

(i) is a member of it and controls the composition of its board of directors; or

(ii) holds more than half in nominal value of its equity share capital; or

(b) the first-mentioned company is a subsidiary of any company which is that other's subsidiary.

Im britischen Steuerrecht wird zwischen "51 per cent subsidiary", "75 per cent subsidiary" und "90 per cent subsidiary" unterschieden. Eine "subsidiary" im steuerrechtlichen Sinne liegt vor, wenn eine juristische Person mehr als 51% bzw. mindestens 75% (90%) der Anteile einer anderen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar besitzt ¹⁾.

Beide Definitionen stellen auf ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen zwei juristischen Personen ab. Für den steuerlichen Begriff ist zudem nur eine Kapitalbeteiligung in einer bestimmten Höhe maßgeblich.

1) S. 532 (1) TA 1970.

Nicht anwendbar ist demnach der steuerrechtliche Begriff "subsidiary" auf Kapitalgesellschaften, an denen mehrheitlich Personengesellschaften oder Einzelunternehmen beteiligt sind und/oder bei denen das Subordinationsverhältnis nicht auf einer Kapitalverflechtung beruht.

Derartige Formen von Unternehmensverbindungen fallen im britischen Steuerrecht unter den Begriff der "connected persons" ¹⁾. Eine natürliche Person kann mit einer anderen natürlichen Person verbunden (connected) sein, durch verwandtschaftliche Beziehungen (Ehegatten, Kinder, Geschwister) oder aufgrund von Rechtsverhältnissen (Treuhanderschaft, Partnership). Eine Kapitalgesellschaft ist mit einer natürlichen Person verbunden, wenn diese Person die Gesellschaft "kontrolliert" (has control of it). Eine Company ist mit einer anderen verbunden, wenn beide von der gleichen Person oder den gleichen Personen bzw. von "connected persons" kontrolliert werden.

"Kontrollieren" heißt in diesem Zusammenhang "the power of a person to secure -

- (a) by means of the holding of shares or the possession of voting power in or in relation to that or any other body corporate, or
- (b) by virtue of any powers conferred by the articles of association or other document regulating that or any other any body corporate,

that the affairs of the first-mentioned body corporate are conducted in accordance with the wishes of that person" ²⁾

Im Zusammenhang mit den "close companies" werden in den Steuergesetzen ³⁾ die Begriffe "associated company" und "associate of a participator" verwendet, mit denen ähnliche rechtliche und verwandtschaftliche Bindungen wie bei den "connected companies" bzw. "connected persons" ausgedrückt werden, der Personenkreis aber noch etwas weiter

1) S. 533 TA 1970.

2) S. 534 TA 1970.

3) SS. 302, 303 TA 1970.

gespannt ist. Beispielsweise umfassen die Begriffe auch Personen, die berechtigt sind, an einem bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft auf die Entscheidungen der Company oder des "participator" Einfluß zu nehmen ¹⁾.

II. Grundprinzipien bei der Besteuerung von Tochtergesellschaften

1) Besteuerung britischer Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen

Unterhält ein ausländisches Unternehmen in Großbritannien eine Niederlassung in der Rechtsform einer "company", wird auch im Steuerrecht die rechtliche Selbständigkeit der Tochtergesellschaft grundsätzlich respektiert. Tochtergesellschaften unterliegen wie jede andere ansässige Kapitalgesellschaft im Vereinigten Königreich mit ihren in- und ausländischen Gewinnen der Corporation Tax ²⁾. Die kapitalmäßige oder sonstige Verflechtung mit einem ausländischen Unternehmen führt nur dann zu steuerlichen Konsequenzen, wenn zwischen Tochter und Mutterunternehmen Transaktionen durchgeführt werden, wie sie zwischen fremden Unternehmen nicht vereinbart worden wären ³⁾. Eine Steuerpflicht des ausländischen Mutterunternehmens tritt in Großbritannien nur dann ein, wenn die Tochtergesellschaft als abhängige Vertreterin der Mutterfirma tätig wird ⁴⁾.

2) Die steuerliche Behandlung von Konzernen

Mutter- und Tochtergesellschaft stellen zusammen die einfachste Form eines Konzerns (group, group of companies) dar. Nach britischem Recht ermitteln und entrichten die Konzernmitglieder ihre Steuern einzeln. Eine Zusammenveranlagung

1) S. 302 (4) TA 1970: "...a person shall be treated as entitled to acquire anything (the greater part of the issued share capital of the company) which he is entitled to acquire at a future date, or will at a future date be entitled to acquire...".

2) Siehe dazu oben, S. 93 ff.

3) Genauere Darstellung unten, S. 131 f.

4) Art. II (1) 1) (iv) DBA nF. Vgl. auch oben, S. 51 f.

(group notice) ist nach den Vorschriften der Corporation Tax nicht möglich ¹⁾.

Aber auch das britische Steuerrecht erkennt die enge wirtschaftliche Verflechtung der Konzerngesellschaften in gewissem Umfange an und sieht verschiedene Sonderregelungen vor:

- (1) Dividendenzahlungen und "annual payments" einer "75 per cent subsidiary" an ihre Muttergesellschaft (sog. group income) können auf Antrag ohne Abzug der Kapitalertragsteuer (Sched. F) vorgenommen werden ²⁾.
- (2) Kapitalgewinne, die bei der Überführung von Wirtschaftsgütern (assets) von einem Konzernmitglied auf ein anderes entstehen, sind steuerfrei, vorausgesetzt, es liegt eine "75 per cent subsidiary" vor ³⁾.
- (3) Gewerbliche Verluste einer "75 per cent subsidiary" können auf ein anderes Konzernmitglied übertragen werden und dort vom Gewinn abgezogen werden (sog. "group relief") ⁴⁾.

Diese Sonderregelungen sind aber nur anwendbar, wenn alle Konzernmitglieder im Vereinigten Königreich ansässig sind. Für den internationalen Konzern kommen sie deshalb nicht in Frage. Auch wenn die Transaktionen zwischen zwei ansässigen Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft stattfinden, greifen die Sonderregelungen nicht ein.

III. Die "close company"

1) Der Begriff "close company"

a) Einführung

Eine Besonderheit des britischen Körperschaftsteuerrechts sind die speziellen Steuernormen für die sog. "close com-

¹⁾ Bis zum Jahre 1965 konnte aufgrund einer unwiederruflichen Entscheidung der Muttergesellschaft eine gemeinsame Erklärung für die Profits Tax abgegeben werden. Diese Möglichkeit wurde nicht in die Corporation Tax übernommen.

²⁾ S. 256 TA 1970.

³⁾ S. 273 TA 1970.

⁴⁾ S. 250 (1) TA 1970.

pany"¹⁾. Dieser Begriff wurde für solche Kapitalgesellschaften geprägt, bei denen aufgrund der geringen Gesellschaftszahl oder der Identität von Kapitaleigentümern und Geschäftsführern der Verdacht auf Steuermanipulationen besonders naheliegt. Entsprechend besteht die "close company legislation"²⁾ aus detaillierten "anti-tax-avoidance"-Bestimmungen, die eine unangemessene Gewinnthesaurierung und verdeckte Gewinnausschüttungen von vornherein ausschließen sollen.

Diese Vorschriften sind in der Praxis von erheblicher Bedeutung, da die Mehrzahl der britischen Gesellschaften als "close companies" zu qualifizieren sind. Auch für die britische Tochtergesellschaft eines ausländischen Mutterunternehmens können "close company"-Bestimmungen unter bestimmten Voraussetzungen relevant werden³⁾.

Gesellschaften, die die Voraussetzungen der "close company" nicht erfüllen, werden gewöhnlich als "open companies" bezeichnet, jedoch wird dieser Ausdruck nicht in den Steuergesetzen verwendet.

b) Definition

Nach s. 282 (1) TA 1970 ist eine "close company" eine Gesellschaft, die von fünf oder weniger Gesellschaftern (participators) oder von Gesellschaftern (Anzahl nicht begrenzt) kontrolliert wird, die gleichzeitig als Geschäftsführer (directors) der Gesellschaft tätig sind.

Als "participator" gilt in diesem Zusammenhang jede Person, die in irgendeiner Weise am Vermögen oder am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist⁴⁾:

1) Genaue Darstellung bei MUSTOE, N.E.: Close Company, London 1965.

2) SS. 282-303 TA 1970.

3) Siehe unten, S. 116.

4) S. 303 (1) TA 1970.

- Personen, die über Kapitalanteile oder Stimmrechte der Gesellschaft verfügen,
- Darlehensgeber (mit Ausnahme von Banken),
- Personen, die am Gewinn der Gesellschaft beteiligt sind,
- Personen, die bestimmen können, daß ein Teil des Gewinns oder Vermögenswerte zu ihren Gunsten verwendet werden.

Ein "director" ist jede Person, die auf die Geschäftsführung Einfluß nehmen kann, insbesondere jede Person, die unmittelbar oder mittelbar 20% oder mehr des Stammkapitals der Gesellschaft besitzt oder kontrolliert ¹⁾.

Keine "close company" liegt vor, bei:

- Gesellschaften, die nicht im Vereinigten Königreich ansässig sind,
- registrierten Erwerbsgenossenschaften (industrial and provident societies) und Bausparkassen (building societies),
- Gesellschaften, die von einer oder mehreren "open companies" kontrolliert werden und selbst nicht als "close companies" zu qualifizieren sind,
- Gesellschaften, deren Aktien innerhalb der letzten zwölf Monate an einer Effektenbörse (recognized stock exchange ²⁾) gehandelt wurden und deren Stimmrechte sich mindestens zu 35% im Besitz einer breiten Öffentlichkeit (held by the public) befinden. Der Stimmanteil der Hauptgesellschafter darf 85% nicht übersteigen ³⁾.

Britische Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen gelten als "close companies", wenn entweder die Tochtergesellschaft selbst die Voraussetzungen erfüllt oder wenn die ausländische Muttergesellschaft nach englischem Recht eine "close company" wäre ⁴⁾.

1) S. 503 (5) TA 1970. Ein "director" kann auch eine juristische Person (Muttergesellschaft) sein.

2) Definiert in s. 535 TA 1970. Die Effektenbörsen der BRD gelten aufgrund einer Verordnung des "Board" als "recognized stock exchanges".

3) S. 283 (1) TA 1970. Ein Berechnungsbeispiel ist als Anlage beigelegt.

4) S. 282 (4) TA 1970.

2) Die steuerlichen Konsequenzen der "close company"

a) Erweiterter Gewinnausschüttungsbegriff

Der Begriff Gewinnausschüttung (distribution) im Sinne der Corporation Tax ¹⁾ umfaßt die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden, einschließlich Dividenden aus Kapitalgewinnen ²⁾, jede andere Ausschüttung aus dem Vermögen ("out of assets"), mit Ausnahme von Kapitalrückzahlungen, ferner Zinsen für Wandelanleihen und Obligationen der Gesellschaft und Zahlungen, denen keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht.

Bei der "close company" wurde der Ausschüttungsbegriff erheblich erweitert ³⁾. Als Gewinnausschüttung werden behandelt:

- Renten und andere jährliche Zahlungen (ausgenommen Zinsen) der Gesellschaft an einen "participator",
- Mietzinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte für die Nutzung von Vermögenswerten (property) der "participators", sowie "copyright royalties more than a reasonable commercial consideration",
- Aufwendungen der Gesellschaft, die den Lebenshaltungskosten der "participators" zugerechnet werden müssen und
- Zinszahlungen an Anteilseigner, die gleichzeitig Geschäftsführer sind, soweit die Zinsen eine bestimmte Höchstgrenze überschreiten ⁴⁾.

Die genannten Zahlungen werden auch dann als Gewinnausschüttung behandelt, wenn sie an einen "associate of the participator" geleistet wurden.

1) S. 233 TA 1970.

2) Derartige Dividenden waren früher nach der Quellen-theorie steuerfrei.

3) SS. 284, 285 TA 1970.

4) Die zulässige Zinszahlung beträgt 8% der gesamten Gesellschaftsdarlehen (total of the loans, advances and credits) oder des Aktienkapitals (Nennwert), je nachdem welcher Wert der kleinere ist.

b) Mindestausschüttung

Schüttet eine "close company" in einem Geschäftsjahr weniger als den gesetzlich festgelegten Mindestbetrag (required standard) aus, wird der Differenzbetrag (short fall) steuerlich so behandelt, als ob er zwölf Monate nach dem Geschäftsjahr tatsächlich ausgeschüttet worden wäre ¹⁾, d.h. die Gesellschaft muß vom Differenzbetrag die entsprechende Income Tax einbehalten und an den Fiskus abführen.

Diese sog. "short fall assessment" soll eine ungerechtfertigte Gewinnthesaurierung und damit die Vermeidung der Income Tax nach Sched. F verhindern.

Wird die "short fall assessment" bei einer britischen Tochtergesellschaft eines ausländischen Unternehmens durchgeführt, kommt stets der volle Standardsteuersatz zur Anwendung und nicht der durch ein Doppelbesteuerungsabkommen reduzierte Quellensteuersatz.

Die Mindestausschüttung beträgt bei gewerblichen Gesellschaften (trading companies) 60% der ausschüttungsfähigen gewerblichen Gewinne (estate or trading income) und 100% der Einkünfte aus Kapitalvermögen (investment income) ²⁾.

Bleiben die tatsächlichen Ausschüttungen einer "close company" unter dem gesetzlichen Limit, tritt die "short fall assessment" nur dann nicht ein, wenn die Gesellschaft nachweisen kann, daß die geringere Ausschüttungsquote betrieblich erforderlich ist ³⁾. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn die "directors" der Steuerbehörde genaue Pläne zur Erweiterung des Geschäftsbetriebes vorlegen können, die eine erhöhte Selbstfinanzierung rechtfertigen ⁴⁾.

1) S. 289 TA 1970.

2) S. 290 (2) TA 1970. Bei Investment- und Holdinggesellschaften beträgt die Ausschüttungsquote stets 100%.

3) Eine der "short fall assessment" sehr ähnliche Regelung enthielt das frühere Surtax-Gesetz. Dort wurde eine "reasonable distribution" gefordert. Dieser Terminus führte jedoch in der Praxis zu großen Schwierigkeiten, da die Steuerbehörden eine unangemessene Ausschüttung nachweisen mußten. Bei der Schaffung der Corporation Tax wurde deshalb die Beweislast umgekehrt. Der Steuerpflichtige muß beweisen, daß die nicht ausgeschütteten Gewinne "may be necessary or advisable for the maintenance and development of that business".

4) Vgl. PINSON; Barry: a.a.O., p. 257.

Obwohl ein "short fall" keine tatsächliche Ausschüttung an die Gesellschafter darstellt, wird er einkommensteuerlich wie eine solche behandelt. Es ist dann folgerichtig, wenn auch bei der Surtax die gleiche Konsequenzen gezogen werden.

Nach ss. 296, 297 TA 1970 kann das "Board" den "short fall" auf die Gesellschafter - entsprechend ihren Anteilen - aufteilen und bei der Surtax berücksichtigen. Allerdings sind diese Bestimmungen keine "MuS"-Vorschriften. Es liegt im Ermessen der Steuerbehörde, wann sie eine Aufteilung vornimmt. Normalerweise erfolgt die "surtax apportionment" nur dann nicht, wenn sich die Surtax - Schuld nur unwesentlich erhöhen würde.

c) Darlehen an Anteilseigner

Um zu verhindern, daß eine "close company" die Besteuerung der Gewinnausschüttung umgeht, indem sie ihren Gesellschaftern Darlehen gewährt, die sie dann niemals zurückfordert, werden Darlehen an Gesellschafter wie Nettodividendenzahlungen behandelt.

Gewährt eine "close company" einem "participator" oder einem "associate" ein Darlehen ¹⁾ bzw. übernimmt die Gesellschaft Schulden des Gesellschafters gegenüber einem Dritten, so muß die Gesellschaft einen Betrag in Höhe der Income Tax auf den entsprechenden Bruttodarlehensbetrag an den Fiskus abführen ²⁾. Ausgenommen davon sind lediglich Darlehen, die im Zuge der ordentlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft (Finanzierungsgesellschaft) gewährt werden, und offene Rechnungen für Güter oder Dienstleistungen der Gesellschaft, bei dem das Zahlungsziel nicht mehr als sechs Monate beträgt oder nicht länger ist, als fremden Kunden eingeräumte Zahlungsziele.

Im Gegensatz zu der "short fall assessment" werden die von der Gesellschaft vergebenen Darlehen nicht als Einkommen des Gesellschafters gewertet, jedenfalls solange nicht, wie das

1) Verbindlichkeiten des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft stehen einem Darlehen gleich.

2) S. 286 (1), (2) TA 1970.

Darlehen von der Gesellschaft nicht abgeschrieben worden ist. Die Besteuerung stellt vielmehr eine Art "Zwangsdarlehen" an den Staat dar, das ganz oder teilweise erstattet wird, wenn der Gesellschafter das Darlehen völlig oder einen Teil davon zurückzahlt ¹⁾.

B) Die Besteuerung der Gewinnausschüttung

I. Gewinnausschüttung britischer Gesellschaften an inländische Aktionäre

Nach dem früheren britischen Steuersystem galt die von einer Kapitalgesellschaft auf ihren Gewinn gezahlte Income Tax zugleich auch zugunsten des Aktionärs entrichtet, so daß dieser die empfangenen Dividenden keiner eigenen Einkommensteuer mehr unterwerfen mußte. Lediglich bei größeren Einkommen wurden die Dividenden noch von der Surtax erfaßt.

Die britische Steuerreform von 1965 brach mit diesem System und führte die volle Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns ein. Nach den derzeit gültigen Steuergesetzen muß eine ansässige Kapitalgesellschaft auf ihren Gewinn Corporation Tax entrichten und wenn sie Gewinne ausschüttet ²⁾, Income Tax zum Standardsteuersatz einbehalten und an den Fiskus abführen ³⁾. Da die ausschüttende Gesellschaft berechtigt ist, die abgeführte Income Tax von den Dividenden oder anderen Gewinnausschüttungen abzuziehen ⁴⁾, erhält der Empfänger effektiv nur den Nettobetrag. Als "income" des Empfängers (natürliche Person) gilt jedoch der Bruttobetrag, so daß die Quellensteuer für ihn praktisch eine Steuervorauszahlung darstellt. Der Bruttobetrag der Ausschüttung ist ebenfalls - bei entsprechend hohem Einkommen - Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Surtax.

1) S. 286 (5) TA 1970.

2) Zur Definition des Begriffs "Gewinnausschüttung" siehe oben, S. 117 f.

3) S. 232 (1), (2) TA 1970. Das gleiche Quellenabzugsverfahren wird bei jährlichen Zinszahlungen, Lizenzgebühren und Renten angewendet (s. 240 (6), Sch. 9 para 1 TA 1970).

4) S. 232 (3) TA 1970.

Werden Gewinne an eine andere Kapitalgesellschaft ausgeschüttet, stellen sie bei dieser, als sog. "franked investment income", keine körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne dar ¹⁾. Damit wird eine doppelte körperschaftsteuerliche Erfassung von Gesellschaftsgewinnen vermieden. Nach britischem Recht ist deshalb auch die Steuerfreiheit von Beteiligungsgewinnen nicht an eine Mindestbeteiligung gebunden, sondern gilt für alle Kapitalgesellschaften.

Die von der ausschüttenden Gesellschaft abgeführte Quellensteuer (Sched. F) wird normalerweise nicht erstattet. Sie kann aber bei der empfangenden Gesellschaft mit der auf ihre Gewinnausschüttungen bezogene Quellensteuer verrechnet werden. Übersteigen in einem Geschäftsjahr die Dividendeneinnahmen die Dividendenzahlungen, so darf der Überschuß (d.h. die nicht kompensierte Kapitalertragsteuer) ins nächste Jahr vorgetragen und dort von der einbehaltenen Kapitalertragsteuer abgezogen werden.

Alternativ dazu, kann ein Überschuß an "franked investment income" auch mit gewerblichen Verlusten ausgeglichen werden ²⁾. Eine Erstattung der Kapitalertragsteuer ist sonst nur bei völlig oder teilweise körperschaftsteuerfreien Gesellschaftsformen, wie "friendly societies" und "registered trade unions" vorgesehen ³⁾.

II. Gewinnausschüttung britischer Tochtergesellschaften an ausländisches Mutterunternehmen

Im Prinzip werden Gewinnausschüttungen ansässiger Kapitalgesellschaften an ausländische Anteilseigner nicht anders behandelt, als Ausschüttungen an ansässige Aktionäre. Jedoch wird dieser Grundsatz durch die Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen erheblich modifiziert.

1) S. 239 TA 1970.

2) S. 254 TA 1970.

3) S. 240 (3) TA 1970.

Das deutsch-britische Doppelbesteuerungsabkommen folgt den Vorschlägen des OECD-Musterabkommens, wonach Dividenden im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, gleichzeitig aber dem Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht eingeräumt wird.

1) Der Begriff "Dividenden" im Doppelbesteuerungsrecht

Als "Dividenden" im Sinne des deutsch-britischen Doppelbesteuerungsabkommen gelten, in Übereinstimmung mit Art. 10 OECD-Musterabkommen: "Einkünfte aus Aktien, Genußrechten oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Gebietes, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind" ¹⁾.

Als Dividenden gelten auch ausdrücklich alle Einkünfte, "die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs wie Ausschüttungen behandelt werden", ausgenommen Zinsen und Lizenzgebühren. Denn bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren werden im englischen Recht zwar als Gewinnausschüttungen behandelt ²⁾, aber das Abkommen sieht für Zinsen und Lizenzgebühren eine besondere Bestimmung vor (Art. VII DBA nF), nach der diese Einkünfte ausschließlich im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden dürfen.

2) Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen nach Doppelbesteuerungsrecht

a) Besteuerungsrecht des Quellenstaates

Nach Art. VI (1) DBA nF können Dividendenzahlungen einer britischen Gesellschaft an ihre deutschen Anteilseigner sowohl im Wohnsitzstaat, als auch im Quellenstaat besteuert

1) Art. VI (4) DBA nF.

2) Siehe oben, S. 117.

werden, jedoch ist die Quellensteuer auf 15 vH des Bruttobetrages der Dividenden beschränkt. Konkret bedeutet dies eine Herabsetzung der Income Tax von z.Z. 38,75% auf 15%. Allerdings ist ein Abzug von "personal reliefs", soweit es die Dividendeneinkünfte betrifft, ausgeschlossen ¹⁾. Dagegen entfällt die gegebenenfalls hinzutretende Surtax. Der ermäßigte Quellensteuersatz gilt nicht, wenn die Dividenden einer in Großbritannien belegenen Betriebstätte des ausländischen Unternehmens zuzurechnen sind.

Die Ermäßigung des Quellensteuersatzes setzt voraus, daß die Dividenden im Wohnsitzstaat steuerpflichtig sind. Sie entfällt, wenn der Empfänger von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer befreit ist. Dagegen wird der reduzierte Quellensteuersatz gewährt, wenn keine Steuer in Deutschland zu zahlen ist, z.B. wegen geringen Einkommens oder aufgrund auszugleichender Verluste ²⁾. Die ermäßigte Income Tax ist ausdrücklich auch bei Schachteldividenden anzuwenden, obwohl diese nach Art. XVII (2) c) DBA nF von der deutschen Körperschaftsteuer freigestellt sind.

Art. VI (6) DBA nF enthält eine Sperrklausel, die einen Mißbrauch der ermäßigten Quellensteuer verhindern soll. Danach ist der volle Kapitalertragsteuersatz von den Dividenden abzuziehen, die nur aus solchen Einkünften bezahlt sein können, welche der ausschüttenden Gesellschaft mindestens 12 Monate vor dem Zeitpunkt zugeflossen sind, an dem die Muttergesellschaft die dividendenberechtigten Anteile erworben hat und der Erwerb der Anteile hauptsächlich den Zweck verfolgt, den Vorteil des reduzierten Quellensteuersatzes zu erlangen. Aufgrund dieser Formulierung dürfte die Mißbrauchsklausel nur für einige Sonderfälle praktische Bedeutung gewinnen ³⁾. Ein Eingreifen von Art. VI (6) DBA nF ist vorstellbar, wenn eine, hinsichtlich der Dividenden steuerfreie ausländische Gesellschaft, sich nur deshalb an der britischen Gesellschaft beteiligt, um deren akumulierte Gewinne steuergünstig im Wege der Dividendenausschüttung abzuziehen (sog. "dividend stripping").

1) Art. XVII (3) DBA nF.

2) Vgl. MENK, Thomas: Die Revision des deutsch-britischen Doppelbesteuerungsabkommens, in: AG 1971, S. 109.

3) Vgl. DEBATIN, Helmut: Neugestaltung der deutsch-britischen Steuerbeziehungen, in: DB 1971, S. 2039.

Art. VI (1) DBA nF regelt nur die materielle Rechtslage, nicht aber die Form der Besteuerung und das Verfahren, wie die materielle Begrenzung der Steuer im Quellenstaat herbeizuführen ist. Üblicherweise wird die britische Steuer so erhoben, als wäre das Doppelbesteuerungsabkommen nicht in Kraft ¹⁾. Es wird die Income Tax zum Standardsteuersatz einbehalten und an den britischen Fiskus abgeführt. Der 15% übersteigende Teil der Income Tax wird auf Antrag erstattet ²⁾. In besonderen Fällen - hauptsächlich bei einer mindestens 10%-igen Beteiligung einer deutschen Kapitalgesellschaft an einer Company ³⁾ - wird auf Antrag die Quellensteuer schon bei der Zahlung der Dividenden auf 15 vH gesenkt.

b) Besteuerung im Wohnsitzstaat

In Deutschland, dem Wohnsitzstaat, sind die aus Großbritannien bezogenen Dividenden grundsätzlich steuerpflichtig. Die bereits im Quellenstaat entrichtete Steuer wird gemäß Art. XVIII (2) b) (i) DBA nF auf die zu zahlende deutsche Steuer angerechnet. Das Verfahren und der Umfang der Anrechnung richten sich nach innerstaatlichem Recht ⁴⁾.

Ist eine deutsche Kapitalgesellschaft mit mindestens 25% am stimmberechtigten Kapital der britischen Gesellschaft beteiligt, sind die Dividenden aufgrund des "internationalen Schachtelprivilegs" von der Körperschaftsteuer freigestellt ⁵⁾. Im Gegensatz zum inner-deutschen Schachtelprivileg wird beim internationalen Schachtelprivileg weder

1) Art. XVIII A (4) DBA nF.

2) Die Anträge auf Erstattung sind mittels besonderer Vordrucke, innerhalb von sechs Jahren nach Ablauf des für diese Einkünfte maßgebenden Steuerjahres, beim "Inspector of Foreign Dividends", New Malden House 1, Blagdon Road, New Malden, Surrey, England einzureichen. Erstmalige Anträge bedürfen der Bestätigung durch das zuständige deutsche Finanzamt.

3) Vgl. Rundschreiben des deutschen Bundesministers der Finanzen vom 28.10.1969, betr. Durchführung des deutsch-englischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. November 1964 bei den englischen Abzugsteuern, BStBl 1970 I, S. 172.

4) § 34 c EStG i.V.m. § 68 Abs. 1 EStDV, § 19 a KSt.

5) Art. XVIII (2) a) DBA nF.

eine Mindestdauer der Beteiligung gefordert, noch für nicht weiter ausgeschüttete Dividenden eine Nachsteuer erhoben.

Eine Schachtelbeteiligung im Sinne des Art. XVIII (2) a) DBA nF liegt vor, wenn einer deutschen Kapitalgesellschaft mindestens 25 vH der stimmberechtigten Anteile einer britischen Kapitalgesellschaft g e h ö r e n.

Es könnten Zweifel auftauchen, ob unter "gehören" die unmittelbare u n d mittelbare Beteiligung zu verstehen ist oder ob entsprechend dem inner-deutschen Schachtelprivileg nur die unmittelbare Beteiligung in Frage kommt.

Im Hinblick auf die Zielsetzung der Abkommensregelung - Gleichstellung nationaler und internationaler Beteiligungen - muß Art. XVIII (2) a) DBA nF als eine "Internationalisierung" des inner-deutschen Schachtelprivilegs gesehen ¹⁾ u n d deshalb eine unmittelbare 25%-ige Beteiligung gefordert werden ²⁾. Diese Auslegung wird auch dadurch bestätigt, daß bei der steuerlichen Behandlung des umgekehrten Sachverhaltes (aus der BRD exportierte Dividenden) ausdrücklich der Zusatz "unmittelbar oder mittelbar" verwendet wird ³⁾, um in diesem Fall der Schachtelbeteiligung, eine vom deutschen Steuerrecht abweichende Bedeutung zu geben.

c) Transaktionen zwischen Tochtergesellschaft und Mutterunternehmen

I. Zwischenbetriebliche Geschäftsbeziehung beim internationalen Konzern

1) Gewinnverlagerungen

Wählt ein Unternehmen die Tochtergesellschaft als Auslandsniederlassung, so kann das Mutterunternehmen mit der rechtlich selbständigen Niederlassung wie mit einem fremden Unternehmen schuldrechtliche Verträge schließen. Daraus

1) So KORN-DIETZ; Doppelbesteuerung, Großbritannien, S. 208; RÄDLER, Albert - Raupach, Arndt: a.a.O., S. 383.

2) Ders. M. THIEHL, Joseph: Schachteldividenden in Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, S. 232.

3) Vgl. Art. VI (2), Art. XVIII (1) b) DBA nF.

folgt auch, daß ein Mitglied des internationalen Konzerns aus Leistungen an ein anderes Mitglied Gewinne erzielen kann. Da aber Niederlassung und Zentraleinheit - ungeachtet ihrer gesellschaftsrechtlichen Selbständigkeit - eine wirtschaftliche Einheit bilden und von einem einheitlichen unternehmerischen Willen beherrscht werden, richten sich die Geschäftsbeziehungen der beiden Gesellschaften nicht notwendigerweise nach den individuellen Interessen der Betriebe, sondern können von der Konzernführung nach den Interessen des Gesamtunternehmens gestaltet werden ¹⁾.

Werden überhöhte oder zu niedrige Entgelte zwischen den Konzernmitgliedern vereinbart, treten Gewinne, die eine Gesellschaft erwirtschaftet hat, bei der anderen Gesellschaft zu Tage. Verkauft beispielsweise ein Unternehmen an seine ausländische Vertriebsgesellschaft Waren zu überhöhten Preisen, entsteht beim Mutterunternehmen ein zusätzlicher künstlicher Gewinn und ein entsprechender Verlust bei der Tochtergesellschaft. Durch Verrechnung zu niedriger Preise, erfolgt eine Gewinnverschiebung in umgekehrter Richtung.

Für derartige Gewinnverlagerungen kommen grundsätzlich alle Transaktionen (Zahlungen) in Betracht, die im normalen Geschäftsverkehr üblich sind, beispielsweise Lieferung von Waren (Verrechnungspreise), unternehmensinterne Finanzierungmaßnahmen (Zinsen), konzerninterne Dienstleistungen (Konzernumlagen), Überlassung immaterieller Werte (Lizenzgebühren), Vermietung von Sachanlagevermögen (Leasinggebühren).

Neben rein betriebswirtschaftlichen Überlegungen - z.B. Schaffung eines Marktanteiles durch "Kampfpreise" - können auch devisenrechtliche Vorschriften, mangelnde Stabilität der Landeswährung etc. es ratsam erscheinen lassen, einen möglichst großen Teil des Gesamtgewinnes in einem Land

1) Vgl. STROBL, Jakob - ZIRKEL, Klaus: Zum Problem der "angemessenen" Verrechnungspreise im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht, in: AWD 1968, S. 463.

entstehen zu lassen. Zweifellos spielt das Bestreben der Unternehmen die steuerliche Gesamtbelastung möglichst niedrig zu halten, in diesem Zusammenhang eine besondere Rolle. Denn durch Gewinnverlagerungen kann ein eventuell bestehendes Steuergefälle zwischen den betreffenden Staaten genutzt werden. Ferner kann die Gestaltung der Verrechnungspreise zu einer Verminderung der Verkehrssteuer- und Zollbelastung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs führen. Eine weitere Möglichkeit, Steuern zu sparen, ergibt sich gegebenenfalls durch einen Verlustausgleich zwischen den Konzernmitgliedern und schließlich kann die Steuerbelastung des Gewinntransfers von der Tochtergesellschaft zum Mutterunternehmen verringert werden, da die Leistungsentgelte bei der Ermittlung des Gewinns der Tochtergesellschaft abzugsfähige Betriebsausgaben sind und nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen.

2) Die Problematik steuerlicher Gewinnkorrekturen

Wegen der möglichen Steuermanipulationen ist es verständlich, daß die Steuerbehörden aller Länder die zwischenbetrieblichen Transaktionen internationaler Unternehmen mit einem gewissen Mißtrauen betrachten und bestrebt sind, die ihren Interessen zuwiderlaufenden Gewinnverlagerungen zu verhindern bzw. rückgängig zu machen.

Aus rechtlichen und haushaltspolitischen Gründen kann kein Staat auf die ihm zustehenden Steuern verzichten. Außerdem stört jede aus Gewinnverlagerungen resultierende Steuerminderbelastung internationaler Unternehmen den internationalen und nationalen Wettbewerb. Die Gewinnverlagerung wirkt wie die internationale Doppelbesteuerung, nur mit umgekehrten Vorzeichen. "Kommt es zur Doppelbesteuerung, haben alle Wettbewerber, die nicht davon betroffen sind, einen Kostenvorteil. Vermag ein Unternehmen infolge Gewinnlenkung seine Steuerbelastung gering zu halten, so hat

dieses Unternehmen einen Kostenvorsprung" ¹⁾).

Den Steuerverwaltungen stehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten offen, Steuerverkürzungen aufgrund von Gewinnverlagerungen zu verhindern. Entweder wird der Transaktion die steuerliche Anerkennung völlig versagt, z.B. "Lizenzgebühren" werden in "Dividendenzahlungen" umqualifiziert, oder die Transaktion wird im Grunde anerkannt, die Höhe des Entgeltes jedoch als unangemessen erachtet. In beiden Fällen sehen sich die Steuerbehörden (und die Rechtsprechung) vor die problematische Aufgabe gestellt, Bewertungsgrundsätze - Mindestvoraussetzungen für die steuerliche Anerkennung, Maßstäbe für die Angemessenheit - zu entwickeln, die die allgemeinen Grundsätze, wie die "dealing-at-arm's length"-Klausel, konkretisieren. Denn sicherlich bedeutet es für das international tätige Unternehmen einen erheblichen Unsicherheitsfaktor, wenn die Steuerbehörden die geschäftlichen Maßnahmen überprüfen und korrigieren können und als Rechtsgrundlage nur ganz allgemein formulierte Normen zur Verfügung stehen. Angesichts der unterschiedlichen Interessenlage, werden sich zwischen Steuerpflichten und Finanzverwaltung eine Vielzahl von Meinungsverschiedenheiten ergeben, die um so größer werden, "je mehr der Steuerpflichtige davon überzeugt ist, daß er rein kaufmännische Ziele, nichtsteuerliche Gesichtspunkte, richtige Bilanzierungsgrundsätze usw. verfolgt" ²⁾. Je genauer aber die von den Steuerbehörden angewendeten Bewertungsgrundsätze entwickelt sind, desto leichter ist es auch für den Steuerpflichtigen, seine Dispositionen so zu treffen, daß einschneidende Berichtigungen vermieden werden können.

- 1) HÖPPNER, Horst-Dieter: Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen, in: FR 1967, S. 468.
- 2) SURREY, Stanley S. - TILLINGHAST, David R.: Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions, in: CDFI, Vol. LVI b, Washington 1971 (Generalreport), p. I/65.

Es dürfte auch nicht in der Absicht der Finanzbehörden liegen, ungerechtfertigte Steuervorteile des internationalen Konzerns, durch Rechtsunsicherheit und willkürliche Gewinnberichtigungen, in das Gegenteil, in eine Benachteiligung dieser Unternehmen zu verkehren.

Mit konkreten Bewertungsmaßstäben sind die Schwierigkeiten der steuerlichen Gewinnkorrekturen aber keineswegs völlig behoben. Die vielfältigen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Tochtergesellschaften und ihren Mutterunternehmen stellen die Steuerbehörden vor die oft unlösbare Aufgabe, festzustellen, welche Leistungen innerhalb des Gesamtunternehmens erbracht worden sind. Einige Leistungen lassen sich ihrer Natur nach nicht so ohne weiteres aus der Buchführung und den Geschäftsunterlagen ermitteln, z.B. die Überlassung von technischen und wirtschaftlichen Erfahrungen, Geheimgangverfahren etc. In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, daß bereits die enge Verflechtung von Auslandsniederlassung und Zentraleinheit, der wirtschaftliche und finanzielle Rückhalt der Tochtergesellschaft, ein erheblicher, aber kaum qualifizierbarer Vorteil darstellt.

Bei anderen Leistungen, beispielsweise auf dem Gebiet der Geschäftsführung, des Marketings und der Kontrolle, fehlt in den verfügbaren Unterlagen häufig jeder Hinweis, in welchem Umfange Aufwendungen der Zentraleinheit zum Nutzen der Niederlassung erbracht worden sind.

Ein weiterer Problemkreis ergibt sich aus der Tatsache, daß stets zwei nationale Steuerverwaltungen betroffen sind, die häufig jeweils nur dann eingreifen, wenn ihr Interesse berührt wird, d.h. wenn das Steueraufkommen in dem betreffenden Land gemindert wird.

Gewinnkorrekturen des einen Landes üben gewöhnlich keinen Einfluß auf die Gewinnfeststellung des anderen Landes aus.

Stimmen jedoch die beteiligten Staaten ihre Maßnahmen nicht miteinander ab, werden etwa verschiedenen Bewertungsmaßstäbe angewendet und wechselseitige Berichtigungen verweigert, befindet sich der Steuerpflichtige in der unglücklichen Lage zwischen zwei sich streitenden Verwaltungen, wobei dieser Streit für ihn zu einer erheblichen Steuer-mehrbelastung führen kann und ihn günstigstenfalls mit Verwaltungskosten und Unannehmlichkeiten belastet ¹⁾. Erkennt beispielsweise eine Steuerbehörde zinsfreie Darlehen des Mutterunternehmens an die ausländische Tochtergesellschaft nicht an und werden deshalb dem Mutterunternehmen "Zinsein-nahmen" zugerechnet ²⁾, erhebt sich die Frage, ob im Niederlassungsstaat entsprechende "Zinsaufwendungen" abgezogen werden dürfen. Verweigert die Steuerbehörde des Niederlassungsstaates eine korrespondierende Berichtigung, ist der in beiden Ländern zu versteuernde Gewinn höher als der tatsächlich erwirtschaftete Gewinn.

Diese, wegen der fehlenden Subjektidentität, "wirtschaftliche Doppelbesteuerung" genannte Steuer-mehrbelastung, steht dem Ausbau der internationalen Wirtschaftsbeziehungen genau so entgegen, wie die rechtliche Doppelbesteuerung und sie bedarf wie diese, zu ihrer Beseitigung, wirksamer bilateraler Normen und Verfahren.

II. Berichtigungsnormen im internationalen und nationalen Steuerrecht

1) Doppelbesteuerungsrecht

Im deutsch-britischen Doppelbesteuerungsrecht finden sich zwei Artikel, die sich mit der Korrektur bzw. Verhinderung von Gewinnverlagerungen beschäftigen.

1) Vgl. SURREY, Stanley S. - TILLINGHAST, David R.: a.a.O., S. I/67.

2) So die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung. Vgl. dazu Erlaß des hessischen Finanzministeriums vom 10.4.1970 S. 2741 A 24-IIA 31, in: IWB Fach 1, S. 169.

Nach Art. IV DBA darf der Gewinn eines Unternehmens erhöht werden, wenn zwischen verbundenen Unternehmen "hin-sichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt (werden), die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären".

Verbundene Unternehmen liegen vor, wenn

- (a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Gebietes beteiligt ist, oder
- (b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind.

Nähere Erläuterungen oder praktische Hinweise, wie die Gewinnberichtigung durchzuführen ist, enthält das Abkommen nicht. Auch der Kommentar zum OECD-Musterabkommen befaßt sich nicht mit einer Konkretisierung der "dealing-at-arm's length" - Klausel.

Durch Art. VII (3) DBA nF wird der allgemeine Grundsatz, daß Zinsen und Lizenzgebühren ¹⁾ ausschließlich im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, auf "angemessene" Zahlungen beschränkt. Überschreiten die Zinsen oder Lizenzgebühren eine angemessene Gegenleistung, kann sie der Quellenstaat nach seinem nationalen Recht besteuern.

2) Britisches Recht

a) Gesetzliche Gewinnkorrekturbestimmungen

Die britischen Steuerbehörden haben aufgrund einer speziellen Vorschrift (s. 485 TA 1970) die Möglichkeit, einzelne Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zu berichtigen,

- 1) Der Begriff "Lizenzgebühren" im Sinne des Abkommens beinhaltet jede Vergütung für die Überlassung von Urheberrechten, Patenten, Mustern, Modellen, Plänen, geheimen Verfahren oder Formeln, Markenrechten, sowie Mietgebühren oder ähnliche Vergütungen für die Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen und für die Erteilung von Auskünften über gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen.

wenn für diese Transaktionen überhöhte oder zu niedrige Entgelte vereinbart wurden ¹⁾. Der erste Absatz dieser Vorschrift lautet:

"Subject to the provision of this section, where any property is sold and -

- (a) the buyer is a body of persons over whom the seller has control or the seller is a body of persons over whom the buyer has control or both the seller and the buyer are bodies of persons and some other person has control over both of them; and
- (b) the property is sold at a price less than the price which it might have been expected to fetch if the parties to the transaction had been independent persons dealing at arm's length,

then, in computing the income or losses of the seller for tax purposes, the like consequences shall ensue as would have ensued if the property had been sold for the price which it would have fetched if the transaction had been a transaction between independent persons dealing as afore said".

Diese Bestimmung gilt - mit den erforderlichen Modifikationen - auch für Verkäufe zu überhöhten Preisen ²⁾, "lettings and hirings of property, grants and transfers of rights, interests or licences and the giving of business facilities of whatever kind" ³⁾.

Die Berichtigungsnorm ist weder an eine Mißbrauchsabsicht des Steuerpflichtigen gebunden, noch greift sie in jedem Fall einer unangemessenen Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen ein, sondern ihre Anwendung erfolgt nur aufgrund einer ausdrücklichen Anordnung (direction) durch das "Board" ⁴⁾.

1) Diese Vorschrift kommt nur dann zur Anwendung, wenn eines der beteiligten Unternehmen nicht im Vereinigten Königreich ansässig ist. Sind beide Unternehmen ansässig, kann eine Berichtigung (wenn sie überhaupt vorgenommen wird) nur aufgrund der allgemeinen Bestimmungen (z.B. s. 130 (a) TA 1970) erfolgen.

2) S. 485 (2) TA 1970.

3) S. 485 (6) TA 1970.

4) S. 485 (3) TA 1970.

b) Durchführung in der Praxis

Aus dem völligen Fehlen von Durchführungsbestimmungen, Richtlinien oder anderer offizieller Informationen und dem Mangel an gerichtlichen Entscheidungen zu s. 485 TA 1970, kann geschlossen werden, daß die Berichtigungsnormen in der Praxis nur sehr selten tatsächlich angewendet werden.

Nach DAVIDSON, D.F.A. ¹⁾, lassen es die Steuerbehörden - anscheinend mit gutem Erfolg - lieber bei der Drohung bewenden, eine Gewinnberichtigung vorzunehmen. Britische Gesellschaften, die Rechtsgeschäfte mit ausländischen, herrschenden oder beherrschten Unternehmen schließen, werden gewöhnlich von Zeit zu Zeit aufgefordert, zu bestätigen, daß die Grundsätze von s. 485 TA 1970 befolgt werden.

Der Grund für die liberale Einstellung der britischen Steuerbehörden liegt einmal darin, daß die strengen Kontroll- und Rechnungslegungsvorschriften für Companies, insbesondere die obligatorische Prüfung durch unabhängige "accountants", einen weitgehenden Schutz gegen mißbräuchliche Gestaltungen bieten und zum anderen ist für bestimmte internationale Rechtsgeschäfte zuvor die Genehmigung des Finanzministeriums einzuholen oder es muß die Bank von England konsultiert werden.

Unter diesen Umständen wäre es unwahrscheinlich, daß ein Rechtsgeschäft den steuerlichen Vorschriften zuwiderlaufen würde. Treten zwischen Steuerpflichtigem und der Steuerbehörde trotzdem Meinungsverschiedenheiten auf, werden diese in der Regel im Verhandlungswege beigelegt.

1) Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions, in: CDFI, Vol. LVI b, Washington 1971 (National report), p. II/296.

3) Das Verhältnis von Doppelbesteuerungsrecht zum nationalen Recht

Ob die Gewinnkorrekturbestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens für sich allein eine Rechtsgrundlage für Maßnahmen der nationalen Steuerbehörde darstellt, oder ob sie durch innerstaatliche Normen ausgefüllt werden muß, ist in der Literatur teilweise umstritten ¹⁾. Eine Bejahung der erstgenannten Auffassung hätte für die Praxis dann weitreichende Folgen, wenn der Bereich, in dem Gewinnkorrekturen statthaft wären, sich im Doppelbesteuerungsrecht und im innerstaatlichen Recht nicht decken würde, insbesondere der innerstaatliche Bereich wesentlich enger wäre.

Nach britischer Auffassung ist jede Gewinnberichtigung in Übereinstimmung mit s. 485 TA 1970 vorzunehmen ²⁾. Zwar könnte aus der allgemeineren Formulierung der Abkommensvorschrift gegenüber s. 485 TA 1970 ein weiteres Berichtigungsrecht der britischen Steuerbehörden abgeleitet werden, da aber ein Doppelbesteuerungsabkommen keine über die nationalen Steuergesetze hinausgehende Steueransprüche schaffen kann, ist für ein Eingreifen der britischen Steuerbehörden stets die Zulässigkeit nach britischem Recht Voraussetzung ³⁾.

1) Für eine selbständige, unmittelbar anwendbare Rechtsgrundlage plädieren: SCHMITZ, Albert: a.a.O., S. 473; HOHENSEE, Günther - BELLSTEDT, Christoph: a.a.O., S. 267.

A.A.: KORN-DIETZ: Doppelbesteuerung, Großbritannien, S. 115; KUNZE, K.: Beteiligung an ausländischen juristischen Personen, in: IWB Fach 3 Gruppe 2 (1964), S. 183; REUTER, H.P.: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, in: CDFI, Vol. LIV a, Rotterdam 1969 (Nationalbericht), S. II/10 (mit weiteren Literaturangaben).

2) Vgl. DAVIDSON, D.F.A.: a.a.O., p. II/307.

3) Vgl. BRIDGES, Eric J.W.: The recognition of services and licence of incorporeal rights between parent companies and their foreign subsidiaries. Avoidance of double taxation in the case of non-recognition by tax administrations, in: CDFI, Vol. LIV a, Rotterdam 1969 (National report), p. II/152.

III. Die Anerkennung zwischenbetrieblicher Transaktionen in Großbritannien

1) Allgemeine Grundsätze

Britische Steuerbehörden erkennen Konzernpreise und Konzernumlagen über die Grenze hinweg grundsätzlich dann an, wenn sie nach nationalem britischen Steuerrecht statthaft sind.

Im Einzelfalle muß aber jede Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen "angemessen" sein (on a reasonable commercial basis). Als Maßstab für die Angemessenheit der Entgelte gilt der unabhängig gebildete Preis (at arm's length price), wobei jedoch jeder Fall im Lichte seiner individuellen Umstände beurteilt wird, insbesondere kaufmännische Überlegungen stets berücksichtigt werden. Stehen keine vergleichbare Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen zur Verfügung, müssen die "angemessenen" Preise durch andere zweckmäßige Verfahren ermittelt werden. Irgendwelche Richtlinien bestehen hierfür jedoch nicht.

Die Beurteilung eines Sachverhaltes durch eine ausländische Steuerbehörde, übt auf die Besteuerung in Großbritannien keinen Einfluß aus, ausgenommen durch ein Verständigungsverfahren wurde eine gemeinsame Regelung erzielt.

Eine steuerlich nicht anerkannte Zahlung der britischen Tochtergesellschaft an ihr ausländisches Mutterunternehmen oder der unangemessene Teil einer überhöhten (excessiv) Zahlung wird wie eine Gewinnausschüttung behandelt ¹⁾. Sie kann also nicht als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung abgezogen werden und unterliegt der Quellenabzugssteuer nach Sched. F.

1) S. 233 (3) TA 1970.

2) Steuerliche Beurteilung typischer Einzelfälle

a) Warenlieferungen

In der Regel können Verrechnungspreise für Waren zwischen einem ausländischen Unternehmen und der britischen Tochtergesellschaft frei vereinbart werden. Das "Board" würde die Preise nur dann berichtigen, wenn durch manipulierte Verrechnungspreise Gewinne in ein Land mit wesentlich niedrigerem Steuerniveau ("tax haven") verlagert wurden oder die Berichtigung eine beträchtliche (very significant) Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns der britischen Gesellschaft mit sich bringen würde.

b) Zinsen

Mit der steuerlichen Anerkennung von Zinsen befassen sich vor allem folgende inner-britische Bestimmungen:

- s. 130 (m) TA 1970: Zinsen, die an eine nicht ansässige Person gezahlt werden, sind nicht abzugsfähig, "if and so far it is interest at more than a reasonable commercial rate";
- s. 233 (2) (d) (iv) TA 1970: Zinsen für Obligationen und Darlehen (securities), die eine britische "75%-subsidiary" an ihre ausländische Muttergesellschaft zahlt, gelten als Gewinnausschüttung.
- s. 285 TA 1970: Als Gewinnausschüttung gelten auch Zinszahlungen der Glasse Company an einen "director", sofern sie einen bestimmten Höchstbetrag überschreiten.

Diese Bestimmungen werden jedoch zum Teil durch das Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert.

Nach Art. VII (1) und (3) DBA nF sind nur angemessene Zinsen von der Besteuerung im Quellenstaat befreit. Nach britischem Recht ist der überhöhte Zinsbetrag nicht abzugsfähig und unterliegt der Quellenabzugsteuer (Sched. F). Da aber nach Art. VI (4) DBA nF unter den Dividendenbegriff des Abkommens auch alle Einkünfte fallen, die nach

britischem Recht wie Ausschüttungen behandelt werden (einschließlich der Zinsen, die nicht nach Art. VII des Abkommens von der Steuer des Vereinigten Königreiches befreit sind), kann hinsichtlich des unangemessenen Zinsbetrages der in Art. VI (1) DBA nF zugelassene reduzierte Quellensteuersatz von 15 vH zum Zuge kommen ¹⁾.

Die Qualifizierung von Zinsen für "securities", die eine britische Gesellschaft an die ausländische Muttergesellschaft zahlt, als Gewinnausschüttung, ist durch das Doppelbesteuerungsabkommen unter bestimmten Umständen eingeschränkt.

Nach Art. VII (6) DBA nF darf Zinsen, die eine britische Gesellschaft an eine deutsche Gesellschaft zahlt, der gewinnmindernde Abzug nicht versagt werden, wenn

- das Abzugsverbot auf Rechtsvorschriften beruht, die sich a u s s c h l i e ß l i c h mit Zinszahlungen an a u s l ä n d i s c h e Gesellschaften befassen und
- diese Zinszahlungen nicht hauptsächlich der Steuerumgehung dienen.

Die Ausnahmeregelung des Abkommens greift also nicht in Fällen der s. 285 TA 1970 ein, da das Abzugsverbot für Zinszahlungen der Close Company gleichermaßen bei in- und ausländischen Empfängern (directors) gilt.

c) Lizenzgebühren

Bei der Beurteilung von Vergütungen für die Überlassung immaterieller Werte muß im britischen Steuerrecht zwischen einmaligem Kaufpreis bzw. Pauschalzahlung (lump sum) und laufenden Zahlungen unterschieden werden.

Erwirbt eine britische Tochtergesellschaft von ihrem Mutterunternehmen immaterielle Werte oder das Recht auf deren Nutzung, ist der Betrag als "capital payment" zu

1) Ders. M. DEBATIN, Helmut: DB 1971, S. 2038.

qualifizieren. Er kann gegebenenfalls als "capital allowance" bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden.

Ein erworbenes Patent kann gemäß s. 378 TA 1970 abgeschrieben werden ¹⁾. Erscheint der Steuerbehörde der Kaufpreis nicht angemessen, kann sie den Marktpreis (open market value) ansetzen ²⁾.

"Acquired know-how" darf nicht abgeschrieben werden, wenn der Know-how-Veräußerer (seller) den Erwerber (buyer) kontrolliert ³⁾. Für Warenzeichen (trade marks) sind im britischen Steuerrecht keine Abschreibungen vorgesehen.

Entrichtet die britische Tochtergesellschaft für die Nutzung immaterieller Werte laufende Zahlungen (current payments) an das Mutterunternehmen, sind diese Ausgaben des "income"-Bereichs abzugsfähig. Zu beachten ist jedoch, daß Lizenzgebühren (ausgenommen "copyright royalty") einer Glasse Company an einen "participator" stets Gewinnausschüttung darstellen ⁴⁾.

d) Dienstleistungen

Stellt das ausländische Mutterunternehmen ihrer britischen Tochtergesellschaft für erbrachte Dienstleistungen eine Konzernumlage in Rechnung, ist die Tochtergesellschaft berechtigt, diese bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen, wenn Leistung und Gegenleistung in einem vernünftigen wirtschaftlichen Verhältnis stehen.

Zahlungen der Tochtergesellschaft für einzelne Leistungen des Mutterunternehmens sind nur dann abzugsfähig, wenn sie in Übereinstimmung mit den britischen Steuergesetzen vorgenommen werden. Kosten, die dem Mutterunternehmen bei der Verwaltung der Kapitalbeteiligung an der Tochtergesell-

1) Nutzungsdauer höchstens 17 Jahre.

2) Sch. 7 Para 2 CAA 1968.

3) S. 386 (6) TA 1970.

4) S. 284 (1) (b) TA 1970.

schaft entstehen, wären beispielsweise nicht abzugsfähig ¹⁾.

IV. Berücksichtigung ausländischer Gewinnkorrekturen

Nimmt die deutsche Steuerbehörde beim Mutterunternehmen eine Gewinnkorrektur vor ²⁾, hat dies nach britischer Auffassung auf die Besteuerung der britischen Tochtergesellschaft keinen Einfluß. Das gleiche gilt für den umgekehrten Fall. Wird der Gewinn der britischen Tochtergesellschaft berichtigt, muß die deutsche Steuerbehörde die der Berichtigung zugrundeliegende Transaktion nicht notwendigerweise im gleichen Sinne beurteilen. Denn jede Finanzverwaltung entscheidet nach ihren innerstaatlichen Gesetzen, ob eine Gewinnkorrektur gerechtfertigt ist oder nicht. Infolgedessen kann beim internationalen Konzern eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung entstehen, die zu einer erheblichen Beeinträchtigung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen führt.

1) Korrespondierende Gewinnberichtigungen aufgrund des Doppelbesteuerungsrechts

"Ist die Gewinnerhöhung bei der ausländischen Tochtergesellschaft im innerstaatlichen Recht des betreffenden Staates vorgesehen und dabei durch die Korrekturklausel des Abkommens gedeckt, so ist sie vom Staat der Muttergesellschaft anzuerkennen, selbst wenn nach seinem nationalen Recht die Beurteilung anders ausgefallen wäre" ³⁾.

1) Vgl. DAVIDSON, D.F.A.: a.a.O., S. II/302.

2) Zu den Gewinnberichtigungen beim internationalen Konzern nach deutschem Recht vgl. STROBL, Jakob: Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit und ohne Doppelbesteuerungsabkommen, in: CDFI, Vol. LVI b, Washington 1971 (Nationalbericht), S. II/1-49.

3) DEBATIN, Helmut: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, in: CDFI, Vol. LIV a, Rotterdam 1969 (Generalbericht), S. I/15.

Erkennt beispielsweise die britische Steuerbehörde eine Vergütung der Tochtergesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft nicht an und erhöht sie deshalb, in Übereinstimmung mit Art. IV DBA nF und dem nationalen britischen Recht, den Gewinn der britischen Gesellschaft, müßte das deutsche Unternehmen eine entsprechende Gewinnminderung vornehmen dürfen. Diese Schlußfolgerung erscheint zwingend, wenn die Korrektur auch nach nationalem deutschen Recht geboten ist ¹⁾.

Schwieriger ist die korrespondierende Berichtigung zu beurteilen, wenn die Maßnahmen der britischen Behörden dem Art. IV DBA nF und den britischen Steuergesetzen entsprechen, die Berichtigung beim Mutterunternehmen aber nicht aus dem deutschen Recht folgt.

Der Art. IV DBA nF befaßt sich nur mit einer Seite des Problems: Der Vertragsstaat darf zur Verhinderung der Gewinnverlagerung, Gewinne inländischer Unternehmen erhöhen und entsprechend besteuern. Damit ist noch nichts über die Folgen im anderen Vertragsstaat ausgesagt, insbesondere ist eine Verpflichtung zur korrespondierenden Korrektur nicht ausdrücklich festgelegt.

Gleichwohl müßte es als ein Verstoß gegen den Sinn und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens gewertet werden, wenn ein Staat, Gewinnkorrekturen, die der Vertragspartner in Übereinstimmung mit diesem Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen hat, ignorieren würde. "Es gehört zur vollen Konsequenz der Korrekturklausel der Abkommen, daß eine davon gedeckte Maßnahme auch vom anderen Staat im Rahmen seiner Besteuerung berücksichtigt wird" ²⁾. REUTER, H.P. ³⁾ spricht in diesem Zusammenhang von einer "Reflexwirkung" des Korrekturartikels.

Es wäre sehr zu begrüßen, wenn diese Unklarheit durch eine ähnliche Abkommensbestimmung ausgeräumt werden würde, wie

1) Vgl. REUTER, H.P.: a.a.O., S. II/11.

2) DEBATIN, Helmut: CDFI 1969, a.a.O., S. I/16.

3) A.a.O., S. II/11.

sie bereits in verschiedenen britischen Doppelbesteuerungsabkommen formuliert wurden. So sind im DBA- GB/Singapur Gewinne, die aufgrund der Korrekturklausel einem britischen Unternehmen zugerechnet werden, in Singapur von der Steuer befreit. Im umgekehrten Falle ist der in Singapur aufgrund einer Gewinnberichtigung zu zahlende Steuermehrbetrag in Großbritannien durch Steueranrechnung zu berücksichtigen. Ähnliche Regelungen treffen die britischen Abkommen mit den USA und Schweden ¹⁾.

2) Verhinderung von Steuermehrbelastungen bei Qualifikationskonflikten

Wesentlich häufiger als der oben geschilderte Tatbestand, dürfte in der Praxis der Fall eintreten, daß der eine Staat seine Gewinnberichtigung in Übereinstimmung mit der Abkommensklausel sieht, der andere Staat jedoch nicht. Ein ähnlicher Qualifikationskonflikt kann bei der Auslegung des Begriffes "angemessene Gegenleistung" im Art. VII DBA nF (Zinsen und Lizenzgebühren) entstehen. Einer daraus resultierenden steuerlichen Mehrbelastung abzuhelpen, stehen dem Steuerpflichtigen nur unzureichende Mittel zur Verfügung.

a) Nationales Recht

Legt der Steuerpflichtige die nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen Rechtsmittel ²⁾ ein, führt dies nicht zum gewünschten Erfolg, weil die steuerliche Mehrbelastung sowohl dem Abkommen (nach nationaler Auslegung), als auch den nationalen Steuergesetzen entspricht.

Im nationalen Bereich könnte die steuerliche Mehrbelastung allenfalls im Wege eines Billigkeitserlasses (concessional relief) ausgeräumt werden.

-
- 1) Der genaue Wortlaut ist in Anlage 9 beigelegt.
2) Zu den Rechtsmitteln in Großbritannien vgl. SIMON'S TAXES: a.a.O., A 3.701-720, pp. 601-690; FLICK, Hans: Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Düsseldorf 1960, S. 369 - 397; DE VOIL, Paul W.: Tax Appeals, London 1969.

b) Doppelbesteuerungsrecht

Dem Steuerpflichtigen steht es nach Art. XVIII A (1) DBA nF grundsätzlich offen, die Einleitung des "Verständigungsverfahrens zu beantragen, wenn er der Auffassung ist, daß die Maßnahmen einer Vertragspartei oder beider Vertragsparteien für ihn zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die dem Abkommen nicht entspricht."

Die Formulierung des Abkommensartikels könnte zu Zweifeln Anlaß geben, ob bei "wirtschaftlicher Doppelbesteuerung" das Verfahren überhaupt eingreifen kann.

Legt man den Wortlaut eng aus, kann ein Verständigungsverfahren nicht beantragt werden, wenn statt eines Steuerpflichtigen, zwei verschiedene Steuersubjekte - die Tochtergesellschaft und das Mutterunternehmen - betroffen sind. Allerdings wird diese restriktive Auslegung im neueren Schrifttum eindeutig abgelehnt und eine großzügige Handhabung des Verständigungsverfahrens befürwortet ¹⁾. Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung berechtigt eine überschneidende Gewinnbesteuerung bei verbundenen Unternehmen stets zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens ²⁾. Auch die britischen Behörden scheinen einer Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung aufgrund eines Verständigungsverfahrens nicht ablehnend gegenüberzustehen, wenn man auch mit der Anwendung der "mutual agreement clause" bisher nur wenig praktische Erfahrungen gesammelt hat ³⁾.

Sofern nicht die weitergehende Lösung - Berichtigungen in einem Staat müssen grundsätzlich im anderen Staat berücksichtigt werden - gewählt wird, erscheint es empfehlens-

1) Vgl. dazu DEBATIN, Helmut: CDFI 1969, S. I/18; BREZING, Klaus: Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Grund von Zurechnungskonflikten, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen, in: StuW 1970, Sp. 283; HEINING, Arnold: DAS OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, in: StuW 1964, Sp. 464.

2) Vgl. RÄDLER, Albert - RAUPACH, Arndt: a.a.O., S. 614 f; STROBL, Jakob: a.a.O., S. II/35; REUTER, H.F.: a.a.O., S. II/14.

3) Vgl. BRIDGES, Eric J.W.: a.a.O., S. II/159.

wert, die Anwendung des Verständigungsverfahrens bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung in den betreffenden Artikel ausdrücklich aufzunehmen. Eine entsprechende Formulierung wurde bereits in Art. XVII (3) DBA - BRD/USA aufgenommen. Dort heißt es: "Insbesondere können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren, um durch Verständigung, wenn möglich, zu erreichen, daß

- a) die gewerblichen Gewinne einem Unternehmen eines der Vertragsstaaten und einer in dem anderen Staat gelegenen Betriebstätte übereinstimmend zugerechnet werden,
- b) die Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen nach Art. IV übereinstimmend aufgeteilt werden oder
- c) die Quelle für bestimmte Einkünfte übereinstimmend festgelegt wird.

Erzielen die zuständigen Behörden eine solche Verständigung, so werden die Vertragsstaaten die Steuern von diesen Einkünften entsprechend der Verständigung erheben, erstatten oder aufrechnen".

Aber auch wenn man davon ausgehen kann, daß das Verständigungsverfahren grundsätzlich bei der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eingreifen kann, ist das Problem damit juristisch keineswegs gelöst. Denn bei der derzeitigen Gestaltung des Verfahrens, sind die Erfolgsaussichten für den Steuerpflichtigen nicht sehr hoch einzuschätzen ¹⁾.

Der Steuerpflichtige hat nicht nur keine Möglichkeit, auf die Absprachen der beiden Staaten einzuwirken - es ist nicht einmal seine Anhörung vorgesehen - er hat auf die Einleitung und Durchführung des Verständigungsverfahrens überhaupt keinen Rechtsanspruch. Da sich das Verfahren zwischen zwei souveränen Staaten abspielt, ist es auch keineswegs sicher, daß ein befriedigendes Ergebnis erzielt

1) Vgl. dazu WEBER, Ernst: Das Verständigungsverfahren nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2 (1969), S. 217.

wird. Nach dem Wortlaut des Abkommens werden die Finanzbehörden lediglich "sich bemühen" der Doppelbesteuerung Abhilfe zu verschaffen.

Berücksichtigt man noch den Zeitaufwand, den die Abwicklung des Verfahrens in der Regel beansprucht, muß das Verständigungsverfahren als ein mühsamer Weg bezeichnet werden, bei dem der Steuerpflichtige weitgehend auf den guten Willen der beteiligten Behörden angewiesen ist.

Schlusßwort

In einer Zeit, in der die Errichtung einer Niederlassung im Ausland zu den normalen unternehmerischen Überlegungen zählt, gewinnt die Beschäftigung mit dem ausländischen und internationalen Steuerrecht immer mehr an Bedeutung. Denn je weiter die staatlichen Eingriffe in die zwischenstaatlichen Wirtschaftsbeziehungen, wie Devisenkontrollen, Kontingentierungen und Zollschränken, abgebaut werden, desto deutlicher treten die Reibungsflächen der nationalen Steuersysteme hervor. Daraus erwächst nicht nur für den Unternehmer, sondern auch für die Wissenschaft und den Gesetzgeber die Notwendigkeit, auch im Steuerbereich über die Grenzen zu schauen.

Bereits heute sind die Einflüsse des ausländischen Steuerrechts auf die Gestaltung des innerstaatlichen Rechts augenfällig. Die Entwicklung der Steuersysteme, besonders in den westeuropäischen Staaten, läßt eine langsame, aber deutliche Harmonisierung erkennen ¹⁾.

Diese tendenzielle Konvergenz der Steuersysteme läßt sich im besonderen Maße beim britischen Steuerrecht feststellen. Mehrere Steuerreformen nach dem 2. Weltkrieg haben mit jahrhundertalten Rechtstraditionen gebrochen und wesentliche Abweichungen gegenüber dem kontinental-europäischen Steuerrecht beseitigt. Insbesondere die Einführung der Corporation Tax und mit ihr die steuerliche Trennung von Körperschaft und Anteilseigner, erfolgte mit der Begründung, damit eine Angleichung an das kontinental-europäische Steuerrecht zu erreichen.

Der Prozeß der Harmonisierung ist längst noch nicht abgeschlossen. Für die nächste Zukunft ist die Einführung einer Mehrwertsteuer, anstelle der Purchase Tax und der Selective Employment Tax ²⁾, und eines einheitlichen, progressiven

1) Vgl. dazu DEBATIN, Helmut: Das Problem der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt, in: DB 1966, S. 1321.

2) Vgl. HMSO: Value-added Tax, Cmd 4621, London 1971.
Die Purchase Tax ist eine auf bestimmte Warengruppen beschränkte Einphasenumsatzsteuer. Sie wird nur auf der Großhandelsstufe erhoben. Die Selective Employment Tax knüpft an die Zahl der Beschäftigten in einem Betrieb an. Sie wurde im Jahr 1966 eingeführt, um eine gleichmäßige Steuerbelastung von Dienstleistungs- und Produktionsbetrieben zu erreichen, da nur letztere der Purchase Tax

Steuertarifes bei der Income Tax geplant.

Zweifelloos sind die Unterschiede trotzdem noch beträchtlich. Es sei hier nur an die fehlende Kodifizierung des britischen Steuerrechts erinnert oder an die strikte Trennung des "income"- und "capital"- Bereiches und den damit zusammenhängenden besonderen Gewinnermittlungsprinzipien. Eine weitere Harmonisierung der Einkommen- und Gewinnsteuern dürfte jedoch auf größere Widerstände stoßen und wahrscheinlich nur langfristig im Rahmen der erweiterten EWG möglich sein ¹⁾.

So wünschenswert eine vollständige Vereinheitlichung der europäischen Steuersysteme auch sein mag, ist sie doch nicht die notwendige Voraussetzung für eine weitere wirtschaftliche Integration. Ein Blick auf Steuersysteme mit stark förderativem Einschlag, z.B. das der Vereinigten Staaten von Amerika oder das der Schweiz, läßt erkennen, daß das gleichzeitige Bestehen und Ineinandergreifen mehrerer Steuerhoheiten mit der Existenz eines einheitlichen Wirtschaftsraumes durchaus zu vereinbaren ist. Für die weitere Verflechtung der europäischen Volkswirtschaften ist die Ausgleichung der nationalen Steuersysteme wesentlich dringlicher, d.h. die Beseitigung der aus der Kollision nationaler Steuersysteme resultierenden Überschneidungen, Verzerrungen und Doppelbelastungen. Das Vereinigte Königreich hat zur Zeit mit 76 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen ²⁾ abgeschlossen. Dieses dichte

Fortsetzung der Literaturangaben:

2) und den Verbrauchsteuern (excise duties) unterliegen (Vgl. HMSO: The British System of Taxation, Pamphlet 10, London 1969, p. 5).

- 1) Im Gegensatz zu den indirekten Steuern ist die Harmonisierung der direkten Steuern im EWG - Vertrag nicht ausdrücklich vorgesehen. Sie fällt jedoch unter die allgemeine Regelung des Art. 100 EWGV. Danach können Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen werden, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.
- 2) Einschließlich begrenzter Abkommen, wie Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Schifffahrts- und Luftverkehrsunternehmen (Quelle: DIBDEM, Ronald: Index to Double Taxation Agreements, London 1971).

Netz von Verträgen zeigt die Bereitschaft Großbritanniens, steuerliche Hemmnisse in den internationalen Wirtschaftsbeziehungen zu beseitigen. Die wichtigsten Abkommen werden zudem rasch an veränderte Gegebenheiten angepaßt. So wurde das deutsch-britische Abkommen von 1954 bereits 10 Jahre später durch ein neues, verbessertes Abkommen ersetzt, das wiederum im Jahre 1970 auf den neuesten Stand gebracht wurde. Das britische Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA (1945) wurde bisher gar sieben Mal ergänzt bzw. überarbeitet. Bisher enthalten die von Großbritannien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen noch sehr unterschiedliche Regelungen ¹⁾. Doch Großbritannien ist sehr an einer Vereinheitlichung der Abkommenstexte interessiert. Als Richtlinie für die Vereinheitlichung dient weitgehend das OECD-Musterabkommen.

Auch in Zukunft wird sich das Vereinigte Königreich der Weiterentwicklung des internationalen Steuerrechts nicht verschließen. Sicherlich bietet das Erreichte auf dem Gebiet der Einkommen- und Gewinnsteuern noch keinen absoluten Schutz gegen steuerliche Benachteiligungen des international tätigen Unternehmers. Wesentliche Probleme bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen in der Praxis, wie die Ermittlung des "richtigen" Betriebstättengewinns oder die Gewinnkorrekturen bei verbundenen Unternehmen, bedürfen praktikabler Lösungen. Ob allerdings Großbritannien bereit ist, hier den amerikanischen Weg eines detaillierten Richtlinienystems einzuschlagen - wie er auch in der Bundesrepublik diskutiert wird ²⁾ - erscheint angesichts der Abneigung des britischen Steuerrechts gegen perfektionistische Regelungen fraglich. Mehr Aussicht auf Erfolg hätte wahrscheinlich eine Verbesserung und Ausdehnung des Verständigungsverfahrens oder die Einrichtung von internationalen Schiedsgerichten, da beide Institutionen dem britischen Steuerrecht nicht wesensfremd sind.

-
- 1) Vgl. DAVIES, A.G.: The measures designed to facilitate international capital movements, in: CDFI 1959, Vol. XXXIX (National report), p. 320: "...the treaties are not in the same terms in each case, and there are wide variations from the standard pattern".
- 2) Vgl. beispielsweise STROBL, Jakob - ZIRKEL, Klaus: a.a.O.,

ANLAGEN

Anlage 1

Inward Direct Investment ¹⁾

Book values at years end in million pound

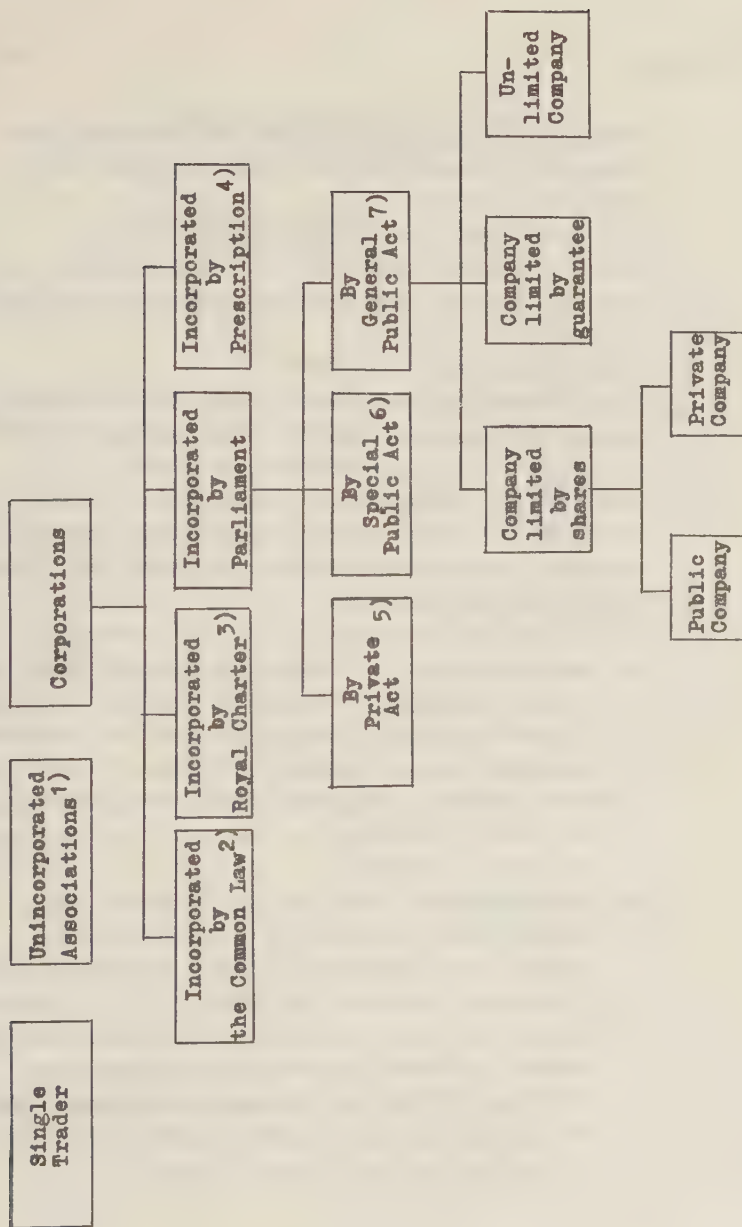
	1962	1965	1968
North America	1081.7	1543.7	2045.9
United States	916.5	1316.9	1822.8
Canada	165.2	226.8	223.0
EFTA	158.6	208.8	308.6
Denmark	7.4	6.4	13.1
Finland	3.5	4.5	5.2
Norway	0.9	1.8	2.5
Sweden	24.0	28.4	59.7
Switzerland	122.5	167.0	225.6
EEC	133.7	178.4	278.2
Belgium/Luxembourg	8.9	12.9	14.7
France	31.5	40.2	51.0
Italy	13.8	17.3	17.7
Netherlands	73.8	95.2	168.2
Federal Rep. of Germany	5.7	12.8	26.6
Overseas Sterling Area	44.8	43.5	58.0

Fortsetzung der Literaturangaben:

- 2) s. 459; WALTER, Otto L.: Verteilung der Konzerngewinne in den USA, in: AWD 1968, S. 5; HÖPPNER, Horst-Dieter: Genügt die gegenwärtige Praxis des internationalen Steuerrechts den Anforderungen des Legalitätsprinzips?, FR 1970, S. 468 ff.

- 1) Quelle: CENTRAL OFFICE OF INFORMATION: Britain's International Investment Position, London 1970.

Unternehmensformen in Großbritannien



Zu Anlage 2

- 1) Ordinary partnership, limited partnership, unincorporated companies, syndicates, mutual associations, clubs.
- 2) The Sovereign, archbishops, bishops.
- 3) Sog. "chartered companies", wie Hudson's Bay Company, British Broadcasting Corporations, Bank of England.
- 4) The "Corporation of London".
- 5) Sog. "statutory companies", hauptsächlich Versorgungsunternehmen (waterworks, railway-, canal-, dock-, gas- und electricity- companies).
- 6) Sog. "public corporations", wie Port of London Authority, British Airways Corporation, British European Airways Corporation, National Coal Board, Atomic Energy Authority.
- 7) Sog. "registered companies". Zu unterscheiden sind:
 - a) Gesellschaften, die dem Companies Act 1948 (1967) unterliegen: Unlimited company, company limited by shares, company limited by guarantee. Alle drei Formen können als "public" oder "private" Company vorkommen. Praktische Bedeutung hat diese Unterscheidung nur bei der "company limited by shares".
 - b) Gesellschaften, auf die der Companies Act 1948/67 und Sondergesetze anzuwenden sind: Banken (Bank Charter Act 1844) und Versicherungen (Insurance Companies Act 1967).
 - c) Gesellschaften, die durch Sondergesetze geregelt werden: Building Societies, Industrial and Provident Societies, Friendly Societies, Trustee Savings Banks, Unit Trusts, Costbook-Companies, Trade Associations, Trade Unions.

Anlage 3

Die Steuersätze der Income Tax
von 1952/53 bis 1971/72 ¹⁾

Jahr	Standardsteuersatz in Pfund/%	ermäßigter Steuersatz (reduced rate)
1952/53	9/6	auf die ersten 100 3/- auf die nächsten 150 5/6 auf die nächsten 150 7/6
1953/54		auf die ersten 100 2/6
1954/55	9/-	auf die nächsten 150 5/- auf die nächsten 150 7/-
1955/56		auf die ersten 60 2/3
1956/57	8/6	auf die nächsten 150 4/9
1957/58		auf die nächsten 150 6/9
1958/59		
1959/60		auf die ersten 60 1/9
1960/61	7/9	auf die nächsten 150 4/3
1961/62		auf die nächsten 150 6/3
1962/63		
1963/64		auf die ersten 100 4/-
1964/65	7/9	auf die nächsten 200 6/-
1965/66		auf die ersten 100 4/-
1966/67	8/3	auf die nächsten 200 6/-
1967/68		
1968/69		
1969/70	8/3	auf die ersten 260 6/-
1970/71	41,25%	-
1971/72	38,75%	-

1) Quelle: HUGHES, Percy F. - COOPER, J.M.: a.a.O., p. 24.

Anlage 4

Die Steuersätze der Surtax
von 1946/47 bis 1970/71

On Income of Pfund	On the last Pfund	Rate per cent.	Total surtax payable Pfund	
2001 - 2500	¹⁾ 500	10	2500	50.00
2501 - 3000	500	12,5	3000	112.50
3001 - 4000	1000	17,5	4000	287.50
4001 - 5000	1000	22,5	5000	512.50
5001 - 6000	1000	27,5	6000	787.50
6001 - 8000	2000	32,5	8000	1437.50
8001 - 10000	2000	37,5	10000	2187.50
10001 - 12000	2000	42,5	12000	3037.50
12001 - 15000	3000	47,5	15000	4462.50
15001 - 20000	5000	50,0	20000	6962.50
20000 upwards:				
		1946/47 to 1950/51	52,5	
		1951/52 to 1970/71	50,0	

1) Gemäß s. 13 FA 1971 wird die Surtax nur bei einem Gesamteinkommen über 2500 Pfund erhoben. Wo diese Grenze überschritten wird, beginnt die erste Surtax-Stufe bei 2000 Pfund. Bei einem Gesamteinkommen zwischen 2500 und 2681 Pfund beträgt die Steuer 40% von dem Betrag, der 2500 Pfund übersteigt (bei 2525 Pfund also 10 Pfund).

Anlage 5

Steuersätze der Corporation Tax

Financial year	rate per cent.
1964	40
1965	40
1966	40
1967	42,5
1968	45
1969	42,5 ¹⁾
1970	40
1971	40

1) Ursprünglich 45% (s. 13 FA 1970). Durch s. 3 Income and Corporation Taxes (No. 2) Act 1970 auf 42,5% gesenkt.

Anlage 6

Abschreibungsätze ausgewählter Wirtschaftsgüter

	Initial allowance	Writing-down allowance
(1) Industrial buildings and structures, dredging (straight-line method)	15%	4%
(2) Machinery and plant for all conditions of working (normal method)	30%	
Diesel electric generating plant		20%
Electric furnaces		20%
Electric trucks and trolleys		20%
Elektronic computers and data processing machines		25%
Fork lift trucks		25%
Parking meters		20%
Televisions sets		25%
Vans, lorries and motors		25%
Vending machines:		
drinks		25%
dry goods		20%
(3) Wirtschaftsgüter, die der wissenschaftlichen Forschung dienen, können im ersten Jahr zu 100% abgeschrieben werden.		

Anlage 7

Übersicht über die "personal reliefs"
(Steuerjahr 1971/72)

- (1) Earned income relief (s. 9 (1) TA 1970, s. 15 (3) FA 1971).

Bezieht ein Steuerpflichtiger "earned income" ¹⁾ von weniger als 4005 Pfund, wird ihm ein Freibetrag von 2/9 dieser Einkünfte, bei "earned income" über 4005 Pfund ein Freibetrag von 15% von dem 4005 Pfund übersteigenden Betrag gewährt.

- (2) Old age relief (s. 9 (2) TA 1970).

Ist ein Steuerpflichtiger 65 Jahre alt oder älter und beträgt sein Gesamteinkommen nicht mehr als 1000 Pfund im Steuerjahr, kann er seine Steuerschuld um 2/9 kürzen. Ein Freibetrag wird auch gewährt, wenn das Gesamteinkommen die 1000 Pfund nur unwesentlich übersteigt (s. 9 (3) TA 1970). Der "old age relief" schließt einen "earned income relief" aus (s. 9 (4) TA 1970).

- (3) Old age exemption (s. 7 TA 1970).

Eine Person, die 65 Jahre oder älter ist und deren Gesamteinkommen 504 Pfund (bei Verheirateten 786 Pfund) nicht übersteigt, ist von der Einkommensteuer befreit. Werden die angegebenen Grenzen um nicht mehr als 330 Pfund überschritten, unterliegt die Differenz einem Steuersatz von 47,5% (sog. "marginal relief").

- (4) Small income relief (s. 6 TA 1970).

Bei einem Jahreseinkommen von weniger als 450 Pfund ist die Steuerschuld um 2/9 zu kürzen, bis 750 Pfund ist ein "marginal relief" von 52,5% anzuwenden. Der "small income relief" ist nur alternativ zum "earned income relief" oder zum "old age relief" möglich.

1) Definiert in s. 530 TA 1970; hauptsächlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Grund und Boden, Forstwirtschaft, selbständiger und unselbständiger Arbeit.

(5) Personal relief (s. 8 TA 1970).

Ledig	325 Pfund
Verheiratet	465

(6) Child relief (s. 10 TA 1970).

Für jedes Kind:

bis 11 Jahre	155
zwischen 11 und 16 Jahre	180
über 16 Jahre, noch in Aus- bildung	205

(7) Housekeeper relief (s. 12 TA 1970). 75

(8) Additional relief for widows and
others in respect of children
(s. 14 TA 1970). 100

(9) Relief for daughter's services
(s. 17 TA 1970). 40

(10) Dependent relative relief, bis
364 Pfund Jahreseinkommen
(s. 16 TA 1970) 75

(11) Relief for blind persons
(s. 18 TA 1970). 100

(12) Life assurance relief (s. 19 TA 1970).

Für Versicherungen, die nach dem 22. Juni 1916 abge-
schlossen wurden:

Prämie	Freibetrag
unter 10 Pfund	voller Betrag
10 bis 25 Pfund	10 Pfund
über 25 Pfund	40% der Prämie

Die Prämie darf aber weder 1/16 des Jahreseinkommens,
noch 7% der Versicherungssumme (actual capital sum
payable on death) übersteigen (s. 21 TA 1970).

Anlage 8

Berechnung der Kapitalanteile und Stimmrechte
gemäß s. 283 (1) (2) TA 1970

Beispiel 1),

XY, Ltd. had the following shareholdings quoted on a
recognised stock exchange -

	Shares	Total %	Public %
X (a director)	1500	15	
Y (a director)	1500	15	
Z (a director)	1500	15	
U (X's wife)	300	3	
V (Y's son)	400	4	
A (private individual)	100	1	1
B (private individual)	100	1	1
C (private individual)	400	4	4
D (private individual)	300	3	3
E (private individual)	1000	10	
F (private individual)	800	8	8
G (private individual)	200	2	2
H (private individual)	100	1	1
Trustees of XY, Ltd. Educational Fund Settlement (for the benefit of employees of XY, Ltd.)	700	7	
R's Settlement trustees	100	1	1
Q Pension Fund (not for employees of XY, Ltd.)	1000	10	10
	10000	100%	31%
	=====	=====	=====

The principal members are:

	%	%
Y (a director)	15	
and his son V	4	19
X (a director)	15	
and his wife U	3	18
Z (a director)		15
E (a private individual)		10
Q (Pension Fund)		10
		72%

The company is a close company

1) Quelle: SIMON'S TAXES: a.a.O., D 3.112, p. 423.

Anlage 9

Art. 24 DBA - GB/Singapur

- (3) Any amount which has been included in the profits of a United Kingdom enterprise in accordance with Article 5 ¹⁾ shall not be charged to tax in Singapore.
- (4) Where profits on which a United Kingdom enterprise has been charged to tax in the United Kingdom are also included in the profits of a Singapore enterprise in accordance with Article 5 the amount of such profits included in the profits of both enterprises shall be treated for the purpose of Article 18 ²⁾ as income from a source in Singapore of the United Kingdom enterprise and credit shall be given in the United Kingdom in respect of the tax chargeable in Singapore as a result of the inclusion of the said amount.

Art. XXIII DBA - GB/Schweden

- (5) Where profits of an enterprise of one of the territories are also included in the profits of an enterprise of the other territory in accordance with Article IV ¹⁾, the amount of such profits included in the profits of both enterprises shall be treated for the purpose of this Article as income from a source in the other territory of the enterprise of the first-mentioned territory and credit shall be given accordingly under paragraph (1) or paragraph (2) of this Article.

Art. XX A DBA - GB/USA:

- (3) In the United States where the income or profits of an enterprise are adjusted pursuant to Article IV ¹⁾ or paragraph (2) of Article III ³⁾, or the tax of an enterprise is adjusted as the result of a determination of the source of a particular item of income, taxes shall be imposed on such income or profits, or refund or credit of taxes shall be allowed, in accordance with the agreement reached by

1) Betrifft: Gewinnkorrektur bei verbundenen Unternehmen
2) Betrifft: Ausgleichung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat.
3) Betrifft: Besteuerung der Betriebstätte

the competent authorities respecting such adjustment.

- (4) In the United Kingdom, where profits on which a United Kingdom enterprise has been charged to United Kingdom tax are also included in the profits of a United States enterprise and the profits so included are profits which would have accrued to the United States enterprise if the conditions made between each of the enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, the amount included in the profits of both enterprises shall be treated for the purpose of Article XIII ¹⁾ as income from a United States source of the United Kingdom enterprise and credit shall be given accordingly in respect of the extra United States tax chargeable as a result of the inclusion of the said amount.

1) Betrifft: Ausgleichung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat.

LITERATURVERZEICHNIS

- AMERONGEN, Wolff von: Sollen deutsche Firmen mehr im Ausland investieren?, in: Der Volkswirt 1969, Nr. 11, S. 27.
- ASHLEY, N.D.: Steuererklärungen und Steuerveranlagung in Großbritannien, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1963), S. 61 - 86.
- AUFERMANN, E.: Der Aufbau der britischen Einkommensteuer unter besonderer Berücksichtigung der Schedule D, in: StuW 1952, Sp. 169 - 202.
- BÄHR, Gottfried: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971.
- BARTHOLDY, Karl - SEIDLER, Gerhard - WILHELM, Herbert: Zweigbetriebe, Niederlassungen und Beteiligungen im Ausland, München 1963.
- BAUMANN, Joachim: Das Recht der Handelsgesellschaft im englischen Rechtskreis, Berlin 1961.
- BEATTIE, C.N.: Corporation Tax, 2. ed., London 1966.
- BELLSTEDT, Christoph: Der "ständige Vertreter" im Außensteuerrecht, in: DB 1968, S. 1554 - 1557.
- BOCK, Manfred: Welche Wirtschaftsgüter "gehören tatsächlich" zur Betriebsstätte?, in: AWD 1970, S. 25 - 27.
- BREZING, Klaus: Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Grund von Zurechnungskonflikten, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen, in: StuW 1970, Sp. 275 - 286.
- BRIDGES, Eric J.: The recognition of services and licence of incorporeal rights between parent companies and their foreign subsidiaries. Avoidance of double taxation in case of non-recognition by tax administration, in: CDFI, Vol. LIV a, Rotterdam 1969 (National report), p. 143 - 165.
- BRUDNO, Walter W. - BOWER, Frank: Taxation in the United Kingdom, World Tax Series, Boston-Toronto 1957 (with supplement 1958).
- BUNDESMINISTER DER FINANZEN: Rundschreiben des deutschen... vom 28.10.1969, betr. Durchführung des deutsch-englischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. November 1964 bei den englischen Abzugsteuern, BStBl 1970 I S. 172.

- BUNDESMINISTER DER FINANZEN: Rundschreiben des deutschen ...
vom 28. Oktober 1969, Vordruck G, Anlage 1 (Merk-
blatt), BStBl 1970 I S. 173.
- CARMICHEAL, K.S.: Corporation Tax, London 1966.
- CENTRAL OFFICE OF INFORMATION: Britain's International In-
vestment Position, London 1971.
- CHANCELLOR OF EXCHEQUER: Antwort des ... auf eine Anfrage im
Unterhaus, abgedruckt in der Zeitschrift TAXATION,
1970, Nr. 2209, p. 310.
- CHARLESWORTH, J.: The Principles of Company Law, 6. ed.,
London 1954.
- CROWE, C.J.: The delimitation between the country of residence
and other countries of the power to tax corporations
and/or their shareholders, in: CDFI, Vol. XLIX b,
Hamburg 1964 (National report), p. 346 - 369.
- DAVID, René - GRASMAN, Günther: Einführung in die großen
Rechtssysteme der Gegenwart, München-Berlin 1966,
S. 323 - 412.
- DAVIDSON, D.F.A.: Criteria for the allocation of items of
income and expense between related corporations in
different states, whether or not parties to tax
conventions, in: CDFI, Vol. LVI b, Washington 1971
(National report), p. II/293 - 311.
- DAVIES, A.G.: The measures designed to facilitate internatio-
nal capital movements, in: CDFI, Vol. XXXIX,
Madrid 1959 (National report), p. 318 - 332.
- DEBATIN, Helmut: Die Gewerbesteuer im internationalen Doppel-
besteuerungsrecht, in: DB 1962, Beilage Nr. 12,
S. 1 - 12.
- ders. Der doppelte Wohnsitz im internationalen Steuer-
recht, in: AWD 1966, S. 313 - 320.
- ders. Internationale Steueraspekte in der deutschen
höchststrichterlichen Rechtsprechung, in: DStZ (A)
1966, S. 161 - 168.
- ders. Das Problem der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen
Markt, in: DB 1966, S. 1321 - 1326.
- ders. Die Anerkennung von Dienstleistungen und Über-
lassung immaterieller Werte zwischen Muttergesell-
schaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland.

- Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, in: CDFI, Vol. LIV a, Rotterdam 1969 (Generalbericht), S. I/1 - 59.
- ders. Standort und Orientierung des deutschen internationalen Steuerrechts, in: FR 1970, S. 4 - 18.
- ders. Neugestaltung der deutsch-britischen Steuerbeziehungen, in: DB 1971, S. 2037 - 2041.
- DE VOIL, Paul W.: Tax Appeals, London 1969.
- DIRDEN, Ronald: Index to Double Taxation Agreements, London 1971.
- EDWARDS, Ronald N.: Das System der Körperschaftsbesteuerung im Großbritannien, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1966), S. 133 - 142.
- ders. Das Steuerrecht Großbritanniens. Übersicht über die Steuern und öffentlichen Abgaben, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1966), S. 121 - 132.
- FLECK, R.: Gesellschaftsrecht in Großbritannien, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 3 (1963), S. 13 - 24.
- FLICK, Hans: Die Maßnahmen des Vereinigten Königreiches von Großbritannien und Nordirland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, Köln 1956.
- ders. Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht (Hrsg. G. FELIX), Düsseldorf 1960, S. 369 - 397.
- ders. Der Begriff der festen Betriebsstätte und seine Entwicklung in verschiedenen Ländern, insbesondere mit Hinblick auf die Harmonisierung künftiger Doppelbesteuerungsabkommen, in: CDFI, Vol. LII, Stockholm 1967 (Nationalbericht), S. 442 - 470.
- GEORGE, Edward F.: Taxation and Property Transactions, 3. ed., London 1970.
- GRAUPNER, R.: Ausländische Niederlassungen in England, in: AWD 1960, S. 147 - 149.
- HAAS, Gerhard: Betriebsstätte oder Tochter-Kapitalgesellschaft als ausländischer Stützpunkt, in: FR 1968, S. 89 - 93.

- HEINING, Arnold: Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, in: StW 1964, Sp. 457 - 466.
- HELLGAR, C.D.: L'établissement stable dans le droit fiscal national et international; la notion de l'établissement stable et la répartition des patrimoine et des bénéfices entre plusieurs établissements stables de la même entreprise, in: CDFI, Vol. XXXIV a, Wien 1957 (Nationalbericht), S. 249 - 254.
- HESSISCHES FINANZMINISTERIUM: Erlaß des ... vom 10.4.1970, S. 2741 A 24 - II A 31, abgedruckt in: IWB Fach 1, S. 169.
- HINTZEN, Lothar: Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach dem deutschen Steuerrecht, in: DStR 1971, S. 327 - 334.
- HOG, Kurt: Zur Besteuerung von Einkünften bei der Errichtung von Anlagen im Ausland, in: DstBpr 1968, S. 97 - 99.
- HOHENSEE, Günther - BELLSTEDT, Christoph: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 2. verm. Aufl., Köln 1970.
- HÖPFNER, Horst-Dieter: Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen, in: FR 1967, S. 467 - 470.
- dies. Genügt die gegenwärtige Praxis des internationalen Steuerrechts den Anforderungen des Legalitätsprinzips?, in: FR 1970, S. 468 - 475.
- HUGHES, Percy F. - COOPER, J.M.: Taxation Key to Income Tax and Surtax, 71. ed., London 1970.
- HUGHES, Percy F. - GRAHAM, T.L.A.: Corporation Tax, London 1966.
- dies. Taxation Key to Corporation Tax, 2. ed., London 1970.
- HUGHES, Percy F. - TINGLEY, K.R.: Taxation of Capital Gains, 2. ed., London 1969 (with 1. supplement 1969).
- dies. Taxation Key to Capital Gains Taxation, 4. ed. London 1970.

- HER MAJESTY'S STATIONERY OFFICE: Royal Commission on the
Taxation of Profits and Income, 2. Report,
Cmd. 9105, London 1952.
- dass. Final Report of Royal Commission, Cmd. 9474,
London 1954.
- dass. The British System of Taxation, Pamphlet 10,
London 1969.
- dass. Value-added Tax, Cmd. 4621, London 1971.
- dass. Reform of Personal Direct Taxation, Cmd.
4653, London 1971.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND: Balance of Payments Manual, 3. ed.
Washington 1961.
- ders. 20th Annual Report on Exchange Restrictions,
Washington 1969.
- JAKUES, F.P.: Möglichkeiten und Rechtsverhältnisse von
Niederlassungen deutscher Unternehmen in
England, in: AG 1959, S. 312 - 314.
- KLEIN, Peter: Die Vertretungsmacht von Gesellschaftern
englischer Personengesellschaften, in: AWD
1971, S. 503 - 510.
- KOCH, F.E.: Grundzüge des britischen internationalen Steuer-
rechts, in: StuW 1964, Sp. 725 - 744.
- ders. Die steuerlichen Folgen des Konflikts zwi-
schen "Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt"
(im Sinne deutschen Rechts) und "Domicile"
(im Sinne englischen Rechts), in: StuW 1965,
Sp. 217 - 222.
- KORMANN, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unter-
nehmung, Düsseldorf 1969.
- KORN, R. - DIETZ, G. - DEBATIN, H.: Doppelbesteuerung,
Sammlung der zwischen der Bundesrepublik
Deutschland und dem Ausland bestehenden Ab-
kommen über die Vermeidung der Doppelbe-
steuerung, München, Loseblattsammlung, Stand
1.3.1972 (zit.: KORN-DIETZ: Doppelbesteuerung).
- KUNZE, K.: Der ständige Vertreter im Doppelbesteuerungsab-
kommen, in: IWB Fach 3 Gruppe 2 (1964), S. 177
- 180.

- KUNZE, K.: Beteiligung an ausländischen juristischen Personen, in: IWB Fach 3 Gruppe 2 (1964), S. 181 - 184.
- LINDLEY on Partnership: A Treatise on the Law of Partnership, 11. ed., London 1950.
- LONGMAN, D.A.: The development in different countries of the concept of a permanent establishment notably from the point of view of harmonization in future double taxation agreements, in: CDFI, Vol. LII, Stockholm 1967 (National report), S. 521 - 553.
- MEINHARDT, Marie: Das neue Aktienrecht in Großbritannien, in: AWD 1967, S. 422 - 425.
- MEISEL, Franz: Britische und deutsche Einkommensteuer, Tübingen 1925.
- MENCK, Thomas: Die Revision des deutsch-britischen Doppelbesteuerungsabkommens, in: AG 1971, S. 107 - 112.
- MERSMANN, Wolfgang: Neuere Rechtsprechung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts, in: StuW 1966, Sp. 321 - 340.
- MUSTOE, N.E.: Close Companies, London 1965.
- NEUMARK, Fritz: Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung, Bern 1947.
- OECD: Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of the OECD, Fiscal Committee, Paris 1963.
- dies. Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steuerausschusses der OECD (1963), hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1965 (zit.: OECD-Musterabkommen).
- PINSON, Barry: Revenue Law, 3. ed., London 1968 (with supplement 1969).
- QUITTMANN, Werner: Der Gewinnbegriff der englischen Einkommensteuer, Berlin 1934.
- RÄDLER, Albert - RAUPACH, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München-Berlin 1966.
- REUTER, H.-P.: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei

- Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, in: CDFI, Vol. LIV a, Rotterdam 1969 (Nationalbericht), S. II/1 - 24.
- ROER, Hans: Besteuerung der Auslandsbeziehungen, 2. verm. Aufl., Herne-Berlin 1965.
- ROWLAND, Peter M.B. - TALBOT, John E.: Corporation Tax, London 1965.
- RUNDERLASS AUSSENWIRTSCHAFT: Nr. 38/70, Banz. Nr. 208 vom 6. Nov. 1970; Nr. 39/70, Banz. Nr. 208 vom 6. Nov. 1970.
- SABINE, B.E.V.: A History of Income Tax, London 1966.
- SASS, Gert: Revision des deutsch-britischen Doppelbesteuerungsabkommens, in: AWD 1971, S. 333 - 338, DStZ (A) 1971, S. 73 - 78.
- SCHLOSSER, Günther: Die gesellschaftlichen Niederlassungen innerhalb der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft als Problem des internen und des internationalen Privatrechts, Diss., Mainz 1965.
- SCHMITTHOFF, Clive M. - CURRY, T.P.E.: Palmer's Company Law, 20. ed., London 1959 (zit.: PALMER's Company Law).
- SCHMITZ, Albert R.C.: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1957.
- SCHRÖDER, S.: Betriebsstätten im Ausland, in: DB 1964, S. 1566 - 1569.
- SIEBEL, Ulf R.: Zur Behandlung ausländischer Kapitalgesellschaften in England, in: RiW 1957, S. 237 - 240.
- SIEBER, E.-H.: Die internationale Unternehmung, in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung, Festschrift für W. Hasenack, Berlin 1966, S. 51 - 68.
- SIMON'S TAXES: 3. ed., Vol. A-I, London 1970.
- SOPHIAN, Theodore John: The Taxation of Capital Gains, London 1966.
- STROBL, Jakob: Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit und ohne Doppelbesteuerungsabkommen, in: CDFI, Vol. LVI b, Washington 1971 (Nationalbericht), S. II/1 v 49.

- STROBL, Jakob - ZIRKEL, Klaus: Zum Problem des "angemessenen" Verrechnungspreises im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht, in: AWD 1968, S. 463 - 469.
- SURREY, Stanley S. - TILLINGHAST, David R.: Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions, in: CDFI, Vol. LVI b, Washington 1971 (General report), p. I/1 - 126.
- TALBOT, John E. - WHEATCROFT, G.S.A.: Corporation Tax, London 1968 (with 2. cumulative supplement 1970).
- THIEL, Joseph: Schachteldividenden in Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2 (1969), S. 223 - 238.
- TOLLEY's Synopsis of Corporation Tax (compiled by FEAVER, L.E.) Addlestone 1966/67.
- TOLLEY's Synopsis of Income Tax Chart Manual (compiled by FEAVER, L.E.), 51. ed., Addlestone 1966/67.
- VERITY, E.W.: Tax System and Allocation Methods in the United Kingdom, in: Taxation of Foreign and National Enterprises (League of Nations), Geneva 1932/33, Vol. I, p. 167 - 196.
- WALTHER, Otto L.: Verteilung der Konzerngewinne in den USA, in: AWD 1968, S. 1 - 5.
- WEBER, Ernst: Das deutsch-englische Doppelbesteuerungsabkommen vom 26. November 1964, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2 (1965), S. 89 - 116.
- ders. Das Verständigungsverfahren nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2 (1969), S. 211 - 222.
- WEISE, Herbert: Die Steuern im Vereinigten Königreich, Kiel 1957.
- WHEATCROFT, G.S.A.: Capital Gains Tax, London-Edinburgh 1965.
- WHITEMAN, Peter G. - WHEATCROFT, G.S.A.: Income Tax and Sur-tax, London-Edinburgh 1971.
- WOHLFARTH, Paul: Gesellschaftsrecht in Großbritannien, in: IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 3 (1969), S. 55 - 58.

ENTSCHEIDUNGSVERZEICHNIS

- Absolom v. Talbot (1944) 26 TC 166.
Anderson & Halstead, Ltd. v. Birrell (1931) 16 TC 200.
Associated Portland Cement Mfrs., Ltd. v. Kerr (1946) 27 TC 103.
Baker v. Cook (1937) 21 TC 337.
British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton (1926) 10 TC 155.
Californian Copper Syndicate, Ltd. v. Harris (1904) 5 TC 159.
Cape Brandy Syndicate v. I.R.C. (1921) 12 TC 358.
City of London I.R.C. v. Gibbs (1942) 24 TC 221.
Colquhoun v. Brooks (1889) 2 TC 490.
Cooper v. Stubbs (1925) 10 TC 29.
De Beers Consolidated Mines, Ltd. v. Howe (1906) 5 TC 211.
Edward Collins & Sons, Ltd. v. I.R.C. (1925) 12 TC 773.
Erichsen v. Last (1881) 4 TC 422.
Firestone Tyre & Rubber Co., Ltd. v. Lewellin (1957) 37 TC 111.
Fry v. Salisbury House Estate, Ltd. (1930) 15 TC 266.
Glenboig Union Fireclay Co., Ltd. v. I.R.C. (1922) 12 TC 461.
Gordon & Blair, Ltd. v. I.R.C. (1962) 40 TC 358.
Grainger & Son v. Gough (1896) 3 TC 462.
Greenwood v. Smidth (F.L.) & Co. (1922) 8 TC 193.
Grove v. Young Men's Christian Association (1903) 4 TC 613.
I.R.C. v. British Salmson Aero Engines, Ltd. (1938) 22 TC 29.
I.R.C. v. Kinloch (1929) 14 TC 736.
I.R.C. v. Newcastle Breweries, Ltd. (1927) 12 TC 951.
I.R.C. v. Northfleet Coal and Ballast Co., Ltd. (1927) 12 TC 1102.
I.R.C. v. Old Bushmills Distillery Co., Ltd. (1928) 12 TC 1148.
I.R.C. v. Reid's Trustees (1949) 30 TC 431.
Jones v. Leeming (1930) 15 TC 333.
Kodak Ltd. v. Clark (1903) 4 TC 549.
Loewenstein v. De Salis (1926) 10 TC 424.
London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (1967) 43 TC 491.
Lysaght v. I.R.C. (1927) 13 TC 511.

MacLaine & Co. v. Eccott (1926) 10 TC 572.
Mallet v. Staveley Coal & Iron Co., Ltd. (1928) 13 TC 772.
Margrett v. Lowestoft Water and Gas Co. (1935) 19 TC 481.
Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas (1883) 2 TC 25.
Naval Colliery Co., Ltd. v. I.R.C. (1928) 12 TC 1017.
New Zealand Shipping Co., Ltd. v. Stephens (1907) 5 TC 553.
O'Grady v. Bullcroft Main Collieries, Ltd. (1932) 17 TC 93.
Peter Merchant, Ltd. v. Stedeford (1948) 30 TC 496.
Pickford v. Quirke (1927) 13 TC 251.
Reid v. I.R.C. (1926) 10 TC 673.
Riches v. Westminster Bank, Ltd. (1947) 28 TC 159.
Russell v. Town and County Bank (1888) 2 TC 321.
Rutledge v. I.R.C. (1929) 14 TC 490.
Samuel Jones & Co. (Devondale), Ltd. v. I.R.C. (1952) 32 TC 513.
Snidth & Co. v. Greenwood (1922) 8 TC 205.
Sommerfelds, Ltd. v. Freeman (1967) 44 TC 43.
Short Bros., Ltd. v. I.R.C. (1927) 12 TC 955.
Sulley v. Att.-Gen. (1860) 2 TC 149.
Swedish Central Railway Co., Ltd. v. Thompson (1924) 9 TC 342.
Tebrau (Johore) Rubber Syndicate, Ltd. v. Farmer (1910) 5 TC 658.
Tischler & Co. v. Apthorpe (1885) 2 TC 89.
Todd v. Egyptian Delta Land and Investment Co., Ltd. (1926) 14 TC 119.
Trustees of Psalms and Hymns v. Whitwell (1890) 3 TC 7.
Union Corporation, Ltd. v. I.R.C. (1952) 34 TC 207.
Unit Construction Co., Ltd. v. Bullock (1959) 38 TC 712.
Vallambrosa Rubber Co., Ltd. v. Farmer (1910) 5 TC 529.
Watson & Everitt v. Blunden (1933) 18 TC 402.
Young v. Racecourse Betting Control Board (1958) 38 TC 426.

LEBENS LAUF

Am 21. März 1944 wurde ich in Bad Ischl (Oberösterreich) als Sohn des Elektrokaufmanns Georg Strobel und seiner Ehefrau Maria, geb. Drescher geboren.

In Nürnberg besuchte ich vier Jahre die Volksschule und trat dann in das Albrecht Dürer - Gymnasium, Nürnberg, ein, wo ich im Juli 1964 auch die Reifeprüfung ablegte. Nach Ableistung der achtzehnmonatigen Wehrpflicht, begann ich am 1. Mai 1966 das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Friedrich - Alexander - Universität Erlangen-Nürnberg und legte zu Beginn des Wintersemesters 1970/71 die Diplomprüfung für Kaufleute ab.

Seit dem bin ich mit der Anfertigung meiner Dissertation beschäftigt. Ein Doktorandenstipendium des Deutschen Akademischen Austauschdienstes ermöglichte mir, zur Durchführung meines Dissertationsvorhabens, einen mehrmonatigen Aufenthalt am International Bureau of Fiscal Documentation in Amsterdam.

